المحاسبة الضريبية

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

وفقاً لقانون الضريبة على الدخل

رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

Tax Accounting

Tax on Profits of Juridical Persons

According the Income Tax Law

No. 91 of the year 2005

دكتور

نعيم فهيم حنا

أستاذ المحاسبة والضرائب

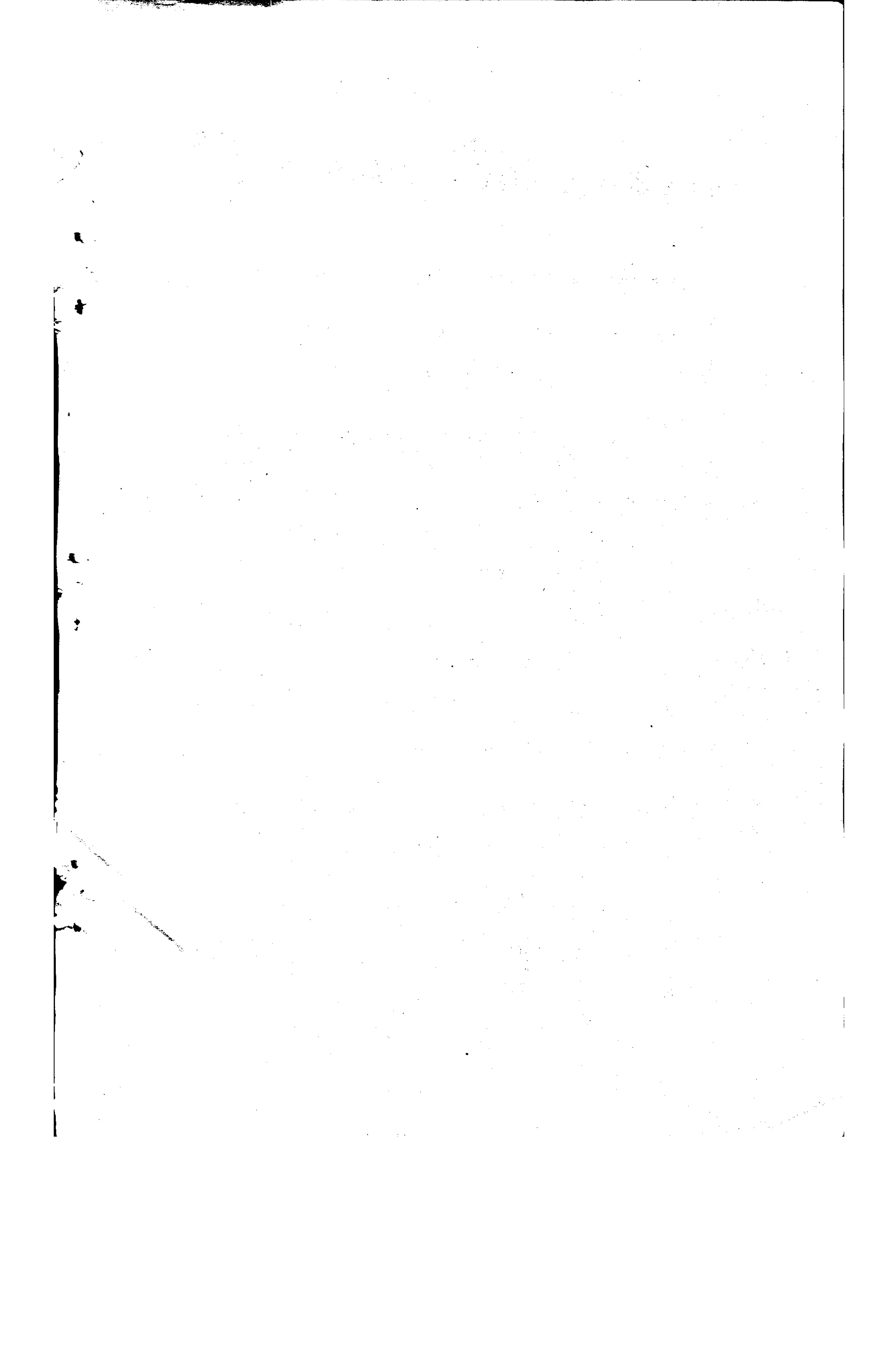
كلية التجارة - جامعة الزقازيق

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة / دكتوراه الفلسفة في الأديان المقارنة

زميل جمعية الضرائب المصرية

زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

عضو الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية



مقدمة

صدر القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وتم نشره في الجريدة الرسمية العدد ٢٣ (تابع) في ٩ يونيو ٢٠٠٥، كما صدرت اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتم نشره بالجريدة الرسمية في العدد ٢٩٥ (تابع) ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٥.

وبصدور هذا القانون تم إلغاء قانون الضرائب على الدخل القديم ؛ والصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ، ١٩٩٣ كما أن القانون الجديد قد ألغى البند (١) من القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ؛ وكذلك ألغيت بعض مواد قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ .

وبذلك فقد تغيرت كثير من النصوص القانونية التي تحكم فرض الضرائب سواء على دخول الأشخاص الطبيعيين أو على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، وهو ما يستلزم أن نتصدر لدراسة هذه النصوص سعياً لإيضاح كيفية التطبيق من ناحية ، ولبيان أوجه التحسين والتطوير التي أدخلت عليها ، أو أوجه القصور والخلل التي ألمت بها من ناحية أخرى .

ولما كنا قد سبق وأن تعرضنا بالدراسة والنقد والتحليل للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في كتابنا السابق بعنوان: (المحاسبة الضريبية – الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين – ٢٠٠٦) ، فقد بات من الضروري أن نخصص كتابنا هذا ؛ أو لنقل الجزء الثاني من كتابنا ؛ لدراسة وتمحيص الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية ؛ فضلاً عن الضريبة المستقطعة من المنبع التي أفرد لها القانون الجديد الكتاب الرابع ، كما سنعرض لالتزامات ممولي الضريبة والفحص والتحريات وضمانات التحصيل وإجراءات الطعن ، والعقوبات ، وما استحدثه القانون من إنشاء مجلس أعلى للضرائب وهو ما نزعم أننا كنا – مع غيرنا من بعض الباحثين – أول من طالب بإنشائه منذ سنوات عديدة ، وبذلك

فإننا في هذا الكتاب سوف نستكمل ما لم نعرض له في كتابنا عن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

وسوف يكون دأبنا في هذا الكتاب كدأبنا دائما في تناول الموضوعات الضريبية من حيث سعينا نحو تبسيط الأمور في الشرح دون إخلال بالدقة المطلوبة في تناول النصوص التشريعية الضريبية، مع ربط ذلك بالتطبيق العملي والأمثلة الواقعية التي تقرب النص الضريبي إلى ذهن القارئ لأننا نهدف إلى عرض كيفية التطبيق المحاسبي للتشريع الضريبي، وليس مجرد شرح هذه النصوص بشكل قانوني مجرد .

وعلى هذا فقد رأينا أن يتم تقسيم الدراسة في هذا الكتاب على النحو التالي :

ونسأل الله – سبحانه وتعالى – أن يوفقنا إلى ما فيه الخير لوطننا وأمتنا ......

وعلى الله قصد السبيل .

د. نعيم فهيم حنا/ سبتمبر ٢٠٠٦

مدخل تمهيدي

دراسة تحليلية انتقادية للقانون
رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

لاشك أن النظام الضريبي يمثل أحد أدوات السياسة المالية التي يمكن للحكومات أن تستخدمها لتوجيه دفة الحياة الاقتصادية من ناحية ، ولإعادة رسم الواقع الاقتصادي من ناحية أخري ؛ وهو ما يعني في النهاية أن المعاملة الضريبية للمشروعات يمكن أن تكون عائقاً أو حافزاً للاستثمار في دولة معينة؛ ويمكن أن تكون عاملاً مساعداً على الإسراع بالتنمية ، أو عقبة كئود في سبيل التقدم. وبذلك فإن "الضرائب" تمثل سلاحاً ذا حدين بمعني أنه:

- إذا أحسن استخدامها فإنها تساهم إلى حد كبير في تحقيق الأهداف الاقتصادية القومية ، وفي مساندة ودعم برامج الإصلاح الاقتصادي من خلال مساهمتها في علاج عجز الموازنة العامة للدولة ؛ وانخفاض معدل التضخم واستقرار سعر الصرف ... حيث يستطيع النظام الضريبي السليم المساهمة في علاج الضغوط التضخمية من خلال قدرته على امتصاص جزء من فائض الطلب الذي يدفع بالأسعار إلى أعلى . كما يمكن أن تكون حافزاً للاستثمار المحلي والأجنبي وموجهاً لهذا الاستثمار لتحقيق غايات معينة تحقق الأهداف القومية والاجتماعية.
- أما إذا أسيئ استخدامها فإنها يمكن أن تنتج تأثيرات سلبية على الحياة الاقتصادية ، وتتسبب في تحجيم الاستثمارات بسبب زيادة العبء الضريبي ، أو توجيه هذه الاستثمارات إلى مجالات قد لا تكون هي الأنسب لظروف الاقتصاد القومي ؛ فضلاً عن إضعاف القدرة التنافسية للمنتجات المحلية .

ويتطلب ذلك دراسة الدور الذي تلعبه السياسات الضريبية عموما ؛ باعتباره أمراً ضرورياً للتوصل إلى السياسات المثلي التي تتلاءم مع الأهداف الاقتصادية القومية وتسهم في جلب الاستثمارات الأجنبية وتنشيط الأسواق المالية .

إن النظام الضريبي في أية دولة يمثل مكوناً أساسياً من مكونات السياسات الاقتصادية العامة ، ويمكن لهذا النظام- كما سبق الإشارة - أن يكون عاملاً هاماً من عوامل نجاح هذه السياسات ، كما يمكن له أن يكون سبباً رئيسياً من أسباب فشلها . ولذلك إن النتيجة الحتمية المتوقعة لنظام ضريبي متعسف ، وقابل لسوء الاستخدام من قبل من يطبقونه ، هي أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة تجد نفسها في وضع يستحيل عليها فيه أن تلتزم بكافة القوانين واللوائح الضريبية ، ويصبح القطاع غير الرسمي هو الفرصة الوحيدة المتاحة أمامها لكي تستمر في الوجود داخل دائرة النشاط الاقتصادي ، حتى ولو كان ذلك بشكل غير رسمي.

كما أن النظام الضريبي السيئ قد يكون سبباً أساسياً من أسباب هروب رؤوس الأموال ، أو تقليل معدلات وروده إلى الدولة ، وهو ما يقلل في النهاية من قدرة الدولة على تحقيق معدلات نمو معقولة ، ويسهم بالتالي في رفع نسب البطالة والركود الاقتصادي ....الخ. وعلى هذا فان السعي الحثيث لدعم الإصلاح الضريبي ، وبناء نظام ضريبي جيد على أسس واضحة من الحوكمة ، قد يكون مدخلاً هاماً وأساسياً لتحقيق مطالب الإصلاح الاقتصادي .

ومنذ فترة قريبة صدر قانون جديد للضرائب ، (٩١ لسنة ٢٠٠٥) ؛ فقد تم توقيعه في ٢٠٠٥/٦/٨ و تحكمه - كما قيل - فلسفة مختلفة عن تلك التي كانت تحكم قوانين الضرائب السابقة ، ويستهدف بناء جسور من الثقة والشفافية بين مصلحة الضرائب والممولين ؛ مما أراد معه الباحث أن يضع هذا القانون في ضوء المبادئ العامة للحوكمة [١] لدراسة مدي نجاحه في تطبيق مبادئ الشفافية والعدالة ... وغيرها من المبادئ التي تمثل الأركان الأساسية لفكرة الحوكمة.

ونعتقد أن حوكمة كل من التشريع الضريبي ، والإدارة الضريبية باعتبارهما ركيزتين أساسيتين من ركائز النظام الضريبي عموماً ، سوف يؤدي بالتبعية إلى أن الركن الثالث من أركان النظام الضريبي - ألا وهو الممولون أو المجتمع الضريبي- سوف يصبح أفضل حالاً وأكثر وعياً ، طالما شعر الممولون بأن التشريع الضريبي يتسم بالعدالة والانضباط والشفافية ، وأن الإدارة الضريبية تطبق هذا التشريع على الجميع بشفافية ووضوح وبغير محاباة من جهة ولا تعسف من جهة أخرى .

ولأن النظام الضريبي عموماً ؛ هو أحد المخرجات الأساسية للسياسة المالية ، كما أنه شديد الالتصاق بالحياة اليومية والمعيشية لأفراد المجتمع ، فان الباحث يري أن تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي ؛ كوسيلة لإصلاح هذا النظام ؛ هو أمر ضروري وحتمي في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة .

وقد سبق أن أشار الباحث إلى أن النظام الضريبي هو مرآة صادقة تعكس الحالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة وللمجتمع معاً .

وقد مر المجتمع المصري بمجموعة من التحولات والتطورات الاقتصادية التي تمثل منعطفاً استراتيجياً خطيراً في التاريخ الاقتصادي والاجتماعي المصري ، وهي التحولات التي بدأت بصدور ما اصطلح على تسميته بقوانين الانفتاح الاقتصادي في منتصف السبعينيات تقريباً، وما تبع ذلك من سياسات اقتصادية مختلفة منذ ذلك التاريخ، فيما سمي بسياسات الإصلاح الاقتصادي في بداية التسعينيات وما ارتبط بها من سياسة الخصخصة وتوسيع قاعدة الملكية وربط سوق المال المصري بأسواق المال العالمية ، وتشجيع تدفق الاستثمارات الأجنبية إلى مصر وما يصاحبها من تدفق للتكنولوجيا المتقدمة.

ويتواكب ذلك كله مع ما تتطلبه اتفاقية الجات من فتح الأسواق المحلية بلا عوائق أمام المنتجات الأجنبية ، وهو ما يضرم نار المنافسة مع المنتجات المحلية ، مما يتطلب بدوره ضرورة التركيز على مفهوم الجودة الشاملة Total Quality في الإنتاج المحلي ، وإعمال آليات السوق ، وتطبيق مبادئ الحرية الاقتصادية التي يتطلبها اقتصاد السوق.

ونعتقد أن هذه التطورات الاقتصادية المحلية وما صاحبها من تحولات تمثل انعكاساً للتطورات العالمية سواء السياسية أو الاقتصادية، وكان لها تأثيرات بالغة على المجتمع المصري لفئاته وطبقاته المتعددة ، وهي تأثيرات ليست اقتصادية فحسب ، بل تضمنت أيضاً آثاراً اجتماعية وتعليمية وثقافية ... الخ.

وفي هذا يقول جيمس د. ولفنسون رئيس مجموعة البنك الدولي(السابق) : "إن الانتقال إلى اقتصاد السوق – رغم أهميته – لم يكن سهلاً ، فقد أدي هذا الانتقال في جميع البلدان إلى تغيير قواعد اللعبة الاقتصادية الأساسية ، وأحدث تأثيراً وتغييراً

لا رجعة فيه في العلاقة بين الناس ومؤسساتهم السياسية والاجتماعية فضلاً عن الاقتصادية.

ولا يستطيع أحد – رغم ذلك – أن ينكر أن ثمة نجاحات عديدة قد تحققت للسياسات الاقتصادية المصرية خلال عقد التسعينيات ، إلا أن الأمور ما لبثت أن أخذت اتجاهاً معاكساً ، وظهرت العديد من المؤشرات السلبية والاتجاهات غير المواتية ، وكان لتطبيق آليات السوق ، بل ولمجمل السياسات الاقتصادية ، آثاراً سلبية لا يمكن إنكارها على إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع ، وعلى تحقيق العدالة الاجتماعية.

والواقع – كما نعتقد – أن العيب لم يكن في آليات السوق في حد ذاتها بل في مجموعة السياسات المصاحبة لها والتي أدت إلى معاناة المجتمع من الآثار السلبية دون أن تصاحب ذلك سياسات موازية لها تقلل من هذه الآثار أو تحد منها بشكل أو بآخر ؛ كما يعتقد الباحث أن جانباً كبيراً من الآثار السلبية للإصلاحات الاقتصادية كان يمكن تجنبه أو على الأقل الحد من آثاره ، لولا وجود عاملين مهمين:

الأول: تراخي الحكومات في إحكام قبضتها على منابع الفساد، وانتظارها دائماً للقيام برد الفعل دون أن تحاول المبادرة بالفعل ذاته ، ويؤكد ذلك وجود مظاهر متعددة للفساد لا يمكن إنكارها سواء في بعض البنوك أو في المحليات أو في غيرها من المصالح الحكومية المرتبطة بحياة الناس.

ورغم أن الحكومة تكشف أحياناً بعض قضايا الفساد وتحيلها إلى القضاء إلا أن ذلك يؤكد قولنا بأنها تنتظر حتى تقوم برد الفعل دون أن تسعي جاهدة لغلق منابع الفساد من أساسها.

الثاني: إن الطبقة الرأسمالية الجديدة من رجال الأعمال – على العكس من الطبقة الرأسمالية التقليدية – لم تدرك مسئولياتها الاجتماعية إدراكاً جيداً ، وهو الإدراك الذي كان يجب أن يظهر في دفعها للضرائب من ناحية ، وفي مساهماتها الاجتماعية التطوعية أو الاختيارية من ناحية أخري.

وقد ظهر ذلك جلياً من متابعة القضايا المثارة حول بعض رجال الأعمال المتهمون بالحصول على قروض بدون ضمانات كافية وهروب البعض منهم للخارج ، فضلاً عن عدم إدراكهم لمسئولياتهم الاجتماعية وسعيهم الدائب للتهرب من سداد التزاماتهم تجاه المجتمع سواء في تعاملاتهم مع العمال ، أو في تهربهم من سداد الضرائب.

كما أن برنامج الخصخصة هو أيضاً لم يسلم من الفساد وإهدار المال العام ، وهو ما يمكن إدراكه من تطور أسعار أسهم بعض الشركات والتي تم خصخصتها وطرحت أسهمها في البورصة . ومن ذلك مثلاً أسهم شركة كفر الدوار للمبيدات التي ارتفع سهمها من ٢٩ جنيه عند خصخصتها في بداية عام ١٩٩٦ ، ليصل إلى ١٧٨ جنيه في فبراير ١٩٩٧. كما أن العديد من الفنادق (مثل فندق الميريديان ، وشركة المراجل البخارية) قد بيعت بأسعار تقل عن سعر الأرض التي بنيت عليها، وذلك على الرغم من أنه لم تكن هناك ضرورة ملحة لبيع هذه الفنادق الكبرى والتي كانت تحقق أرباحاً كبيرة ؛ وزد على ذلك كله أن حصيلة الخصخصة التي زادت حتى الآن عن ٢٠ مليار جنيه ، لم تستخدم بالشكل الذي يقلل من الآثار السلبية لعملية الخصخصة ؛ ولم يكن هناك أي قدر من الشفافية في التصرف في هذه الحصيلة ؛ فقد ذكر أحد المسئولين السابقين أن هذه المبالغ قد استخدمت في سداد المديونيات التي كانت على الشركات للبنوك وغيرها ، وفي سداد مبالغ المعاش المبكر للعمالة التي تم إجبارها على ترك هذه الشركات . ويعني هذا باختصار أن هذه الشركات قد بيعت بلا مقابل فعلى وهو ما يخفي قدراً مخيفاً من الفساد .

كذلك نجد أن هناك زيادة كبيرة في حجم الاقتصاد الخفي الذي يقدر بما يعادل ٣٢ مليار جنيه ، وتمثل عمليات غسيل الأموال القذرة ٣٠ ٪ من حجم الاقتصاد الخفي أو قرابة ٩,٨ مليار جنيه ، كما قدرت الدخول غير المشروعة بما قيمته ١٦,٣ مليار جنيه ؛ وتعتبر تجارة المخدرات هي المصدر الأول للأموال القذرة حيث يصل حجم الأموال المتداولة فيها إلى ٥ مليار جنيه ، ثم يليها تهريب

الآثار إلى الخارج ، وتزييف العملة ، وتزوير الشيكات المصـرفية والاعتمـادات المستندية.

وفي ظل ذلك كله ، لم تنجح السياسات المالية والنقدية في رفع معدل الادخار والاستثمار المحليين إلى المستوي المطلوب لتحقيق الانطلاق الاقتصادي. وقد أشار تقرير البنك الدولي عن التنمية في العالم إلى تواضع مستوي الاستثمار المحلي فـي مصر حيث لم يتجاوز ١٧ ./ من الناتج المحلي الإجمالي لعام ١٩٩٩ بينما قدرتـه وزارة الاقتصاد بـ ١٦,١ ./ من إجمالي الناتج المحلي لعام ٢٠٠٠ ، في الوقـت الذي تصل فيه هذه النسبة إلى أضعافها في بعض الدول المشابهة فهي ٤١ ./ فـي الصين ، ٤٤ ./ في سنغافورة على سبيل المثال. وارتفع الدين العام المحلـي مـن ١١٠,٧٨٧ مليار جنيه عام ١٩٩٤/٩٣ ليصبح ٢٦٦,٣ مليار جنيه حتى نهاية الربع الأخير من عام ٢٠٠٤ .

كما تراجع الاستثمار الأجنبي في مصر بنوعيه المباشر ، وغير المباشر(محفظة الأوراق المالية) ليحقق إجمالي تـدفق للـداخل قـدره ٥٦٠,٩ مليـون دولار ، وإجمالي تدفق للخارج ٤٩١,١ مليون دولار مما أسفر عن انخفاض صافي الاستثمار الأجنبي بنوعيه ليحقق صافيا قدره ٦٩,٨ مليون دولار عام ٢٠٠٤/٢٠٠٣ مقابـل ١٤٥,٥ في العام السابق عليه ، ولم يزد الاستثمار الأجنبي المباشر في مصر خلال عام ٢٠٠٤ عن ٨٩,٢ مليون دولار ؛ في الوقت الذي حققت فيه استثمارات المحفظة صافي تدفق للخارج قدره ١٩,٤ مليون دولار

كذلك زاد عجز الموازنة من ٢,١ ./ في الربع الأول من عـام ١٩٩٤ إلـى ٣,٤ ./ في الربع الأول من عام ٢٠٠١ ، ثم بلغ ٣و٤ % عام ٢٠٠٤ وذلك كنسبة من الناتج القومي ، وزاد عجز الميزان التجاري من ٧,٣١ مليار دولار عام ١٩٩٤ إلى ١٣,٢٢ مليار دولار عام ٢٠٠٤. وكشفت مشكلة البطالة عن وجهها القبيح وبلغ معدل البطالة ١٠ ./ في أشد التقديرات تفاؤلاً ، ومن المتوقع أن يصل إلى ٢٠ ./ بحلول عام ٢٠٠٥ إذا انخفض معدل النمو السنوي عما هو عليه الآن.

ولا يتطلب الأمر كثيراً من الجهد لنذكر مشكلة تدني الصادرات المصرية للخارج والتي لا تشكل أكثر من ٣,٥ ./ من الناتج المحلي الإجمالي بينما تبلغ هذه النسـبة ١٥ ./ مثلاً في إندونيسيا، ومشكلة عدم كفاية رؤوس الأموال الأجنبية الداخلة إلـى

مصر ، حيث تبلغ حصيلة الصادرات السلعية خلال الفترة يوليو/ ديسمبر من السنة المالية ٢٠٠٣/٢٠٠٤ إلى نحو ٤,٥ مليار دولار ، بينما كانت المدفوعات عن الواردات لنفس الفترة ٨ مليار دولار .

وفي ظل الأحوال الاقتصادية السابقة ودلالاتها غير المشجعة تدنت حصيلة الضرائب وزادت المتأخرات الضريبية حتى بلغت قرابة ١٧ مليار جنيه ، وانخفضت نسبة تغطية الإيرادات الضريبية إلى النفقات العامة ولم تزد في أفضل حالاتها عن ٦٠ ./ تقريباً ، بينما تبلغ هذه النسب ٩٣ ./ في ألمانيا الغربية ، ٧٥ ./ في المغرب ، ٨٣ ./ في كوريا الجنوبية على سبيل المثال. وقد انخفضت نسبة الإيرادات السيادية إلى الناتج المحلي الإجمالي من ٢١,٢ ./ عام ٩٣/٩٤ إلى أقل من ١٥ ./ عام ٢٠٠٣/ ٢٠٠٤.

كما حققت جميع أنواع الضرائب على الدخل عجزاً في الحصيلة الفعلية عن الحصيلة المستهدفة (عدا الضريبة على أرباح شركات الأموال). وارتفعت المتأخرات الضريبية من ١٢,٧ مليار جنيه عام ١٩٩٦ إلى ١٤,٧ مليار جنيه عام ١٩٩٧ ، ثم ١٧,٥مليار جنيه عام ٢٠٠٤.

وقد حاولت الحكومة معالجة نقص الإيرادات، فركزت في سياساتها المالية خلال الفترة على خفض بنود الإنفاق العام، إلا أن أهم بنود الإنفاق التي انخفضت كانت الإنفاق الاستثماري، والإنفاق على الدعم بحيث أصبح الدعم مقصوراً على أربع سلع فقط هي السكر وزيت الطعام ودقيق القمح والخبز، وكان نتيجة ذلك تأثيراً سالباً على البعد الاجتماعي للتنمية، والتقليل من كفاءة الدولة في امتصاص الآثار السالبة لعملية التنمية ، وساهم ذلك بشكل كبير في تفاقم مشكلة البطالة. وبدلاً من أن تسعى الإدارة الضريبية إلى زيادة كفاءة التحصيل، وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي ونشر الوعي الضريبي، نجد أنها اتخذت الطريق الأكثر سهولة بالسعي نحو استصدار تشريعات بفرض ضرائب جديدة أو التوسع في فرض ضرائب حالية، وليس ببعيد عن أذهاننا ، السعي الحثيث للحكومة لتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من ضريبة المبيعات ، حتى أن وزير المالية في أكثر من مناسبة هدد بعدم استطاعته سداد العلاوات الجديدة للموظفين والعاملين ما لم تتوافر له المبالغ المتوقعة من تطبيق هاتين المرحلتين.

وتكشف حصيلة مصلحة الضرائب عن ارتفاع الحصيلة من نحو ٢٢,٥ مليار جنيه في عام ١٩٩٩/٢٠٠٠ إلى حوالي ٣٢,٤ مليار جنيه في عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ ؛ أي بمعدل ٤٤% في آخر فترة المقارنة عما كان في أولها ، وقد أشارت لجنة الشئون المالية والاقتصادية بمجلس الشورى إلى أن جانباً كبيراً من هذه الزيادة – رغم تراجع النشاط الاقتصادي عموماً – يعزى إلى التزايد النسبي للإيرادات الضريبية من الثلاثة مصادر الكبار : قناة السويس ، والبنك المركزي ، والبترول ، كما يرجع إلى تخفيض سعر صرف الجنيه المصري في آخر سنوات الفترة **مما يمكن معه القول بأن جانباً كبيراً من هذه الزيادة يمثل زيادة أسمية وليست حقيقية.**

ومن هنا كان التفكير في إصدار قانون جديد للضرائب يقوم على فلسفة مغايرة ، ومختلفة عن تلك التي كانت تحكم قوانين الضرائب بشكل عام ؛ وقد استحدث قانون الضرائب الجديد عدة أحكام انتقالية وموضوعية وإجرائية ؛ وتقوم فلسفة القانون الجديد على أساس ما يلي:

(١) **تغليب الهدف الاقتصادي للضريبة** ، أملاً في أن الانتعاش الاقتصادي من شأنه أن يزيد موارد الدولة مما يساعدها على القيام بوظيفتها الاجتماعية . حيث يؤدي تخفيض أسعار الضرائب إلى ترك أكبر قدر من الفائض تحت تصرف المجتمع ، ليتم توجيهه إلى الإنفاق خاصة من جانب أصحاب الميول الاستهلاكية العالية ، مما يؤدي بدوره إلى زيادة الطلب الفعلي ، وبالتالي زيادة معدل التوظف والدخل .. وهو ما يعوض في النهاية انخفاض الضريبة.

(٢) **رفع حد الإعفاء على المرتبات وما في حكمها** إلى ٥٠٠٠ جنيه دون تفرقة بين الممولين بسبب الحالة الاجتماعية (أعزب / متزوج / يعول) ، ولا بسبب الجنس (رجل أو امرأة).

(٣) **تحسين مناخ الاستثمار** وعدم التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط ، مما يعمل على حسن تخصيص الموارد ، ويحفز النمو الاقتصادي.

(٤) **خفض سقف البيروقراطية في** الأجهزة الإدارية لمصلحة الضرائب على الدخل ، وذلك عن طريق اختصار عديد من الإجراءات ، وتفكيك كثير من التعقيد لإرساء نظام إداري يدفع إلى استمرار الديناميكية ، فيجري إجراءات الحصر والفحص والربط

الضريبي في وقت قصير ، ويقلل المنازعات إلى حد كبير ، وذلك مقابل ضمان دقة آليات المراجعة والتحصيل ، وزيادة القدرات الإدارية بتدريب الكوادر القائمة على هذه الشئون ، مع المحاسبة الصارمة للقائمين على تنفيذ القوانين الضريبية واللوائح ، وترك أمر التعليمات الداخلية للوزير شخصياً .

(٥) **بث الثقة بين المصلحة والممول** وذلك باحترام إقراره الضريبي ؛ واقتناع الإدارة بفرض الضريبة بناءً على الإقرار ، والبعد عن التقدير الجزافي ؛ مما يشجع الممولين على الالتزام التطوعي أو الاختياري بدفع الضريبة . وهو ما يسهم في الحد من المنازعات بين المصلحة والممولين

(٦) **تخفيف العبء الضريبي** على الممولين بتخفيض أسعار الضريبة إلى النصف تقريباً مع جعلها أسعاراً تصاعدية تتدرج بالنسبة للمرتبات والأجور من ١٠% إلى ٢٠% ، مع توسيع الشرائح ، ووضع سعر نسبي ٢٠% للأنشطة المختلفة (الصناعية / الخدمية / التجارية) ، فيما عدا قناة السويس والبنك المركزي ، والهيئة المصرية العامة للبترول (٤٠%)، وأرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه (٤٠,٥٥ %) ، وذلك مقابل إلغاء الإعفاءات الضريبية.

(٧) **تبسيط أحكام الإهلاك** وتبني هيكل لها يتفق مع المعايير المحاسبية المصرية والدولية ، مع تقرير إهلاك إضافي للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة.

(٨) **ترسيخ مبدأ العفو الضريبي** عن الممولين الذين لم يسبق تسجيلهم ضريبياً ، وعدم إلزامهم بالضرائب المستحقة عليهم عن دخولهم السابقة ، بشرط أن يلتزموا طواعية بالإبلاغ عن أنفسهم وتقديم إقرارات منتظمة لمدة ثلاث سنوات متتالية

(٩) **إنشاء مجلس أعلى للضرائب** تكون له الشخصية الاعتبارية ويتبع رئيس مجلس الوزراء يختص بضمان حقوق الممولين ، ومعاونتهم في الحصول على هذه الحقوق .

(١٠) كما يلاحظ أن أحكام القانون الجديد لم تختلف **فقط** من ناحية الموضوع عن القانون السابق ، بل اختلفت أيضاً في التبويب ؛ ومن ذلك أن القانون **لم يفرد كتاباً خاصاً بالضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة** ، **بل تناثرت أحكامها في ثنايا** القانون . ذلك أن القانون الجديد يتجه نحو فرض الضريبة المستحقة على الدخول

الموزعة من الأشخاص الاعتبارية قبل توزيعها على المستحقين ، مما يفسر عدم الحاجة إلى إخضاعها مرة أخرى للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

(١١) في مقابل تخفيض سعر الضريبة ، قام القانون الجديد **بإلغاء الكثير من الإعفاءات** التي كان يتم منحها للمشروعات الاستثمارية على اعتبار أن الإعفاءات الضريبية ليست الأهم لحفز الاستثمارات ، بل إن الأكثر أهمية هو حجم السوق ، ودرجة الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتكلفة الإنتاج ، ...الخ .

ومن وجهة نظرنا فإن قانون الضرائب الجديد يعتبر خطوة إلى الأمام في سبيل توفير نظام ضريبي جيد ، وذلك مقارنة بالقوانين الضريبية السابقة ، كما أن هذا القانون مبني – كما سبق القول – على فلسفة مغايرة تماماً لما كان يحكم القوانين السابقة ، وتقوم هذه الفلسفة على أساس فتح صفحة جديدة بين الإدارة الضريبية والممولين ، وتتسم هذه الفلسفة بقدر كبير من الشفافية والعدالة والاتجاه نحو تنمية وزيادة الوعي الضريبي والاجتماعي لجمهور الممولين ، وبالتالي فهذا **القانون راعى الكثير من مبادئ الحوكمة وأخذها في حسبانه ومن مظاهر ذلك :**

(١) الثقة التامة في الممول واحترام إقراره الضريبي واعتباره أميناً وصادقاً ما لم يثبت العكس بعد ذلك ، وهو ما يفتح صفحة جديدة بين المصلحة والممولين ، ويسعى لإلغاء الأفكار السلبية التي تراكمت عبر السنين ، وشكلت حاجزاً ضخماً من عدم الثقة لدى الممولين وجعلتهم يحجمون عن التعامل مع مصلحة الضرائب كلما كان في إمكانهم ذلك

(٢) وضع القانون نظاماً للعفو الضريبي بالنسبة لغير المقيدين أو المسجلين ، وسمح لهؤلاء بأن يتقدموا للتسجيل ، مع اعتبار سنة التسجيل هي سنة بدء النشاط دون محاسبة الممول أو مساءلته عن السنوات السابقة (المادة الرابعة من مواد الإصدار) .

(٣) إعطاء فرصة للممولين للتصالح مع مصلحة الضرائب للتخلص من كم القضايا الهائل والمرفوعة أمام المحاكم والتي قدر عددها بما يزيد عن ٦٥٠٠٠ قضية ، حيث تقرر المادتين الخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون الجديد انقضاء

الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين وفقاً لما يلي :

- تقوم المصلحة بالتنازل عن القضايا التي لا يزيد وعائها السنوي عن ١٠,٠٠٠ جنيه
- إذا كان الوعاء أكثر من ١٠,٠٠٠ وحتى ١٠٠,٠٠٠ جنيه يسدد الممول ١٠% من قيمة الضريبة.
- الوعاء أكثر من ١٠٠,٠٠٠ حتى ٥٠٠,٠٠٠ جنيه يدفع الممول ٢٥% فقط من قيمة الضريبة المستحقة .
- أما إذا كان الوعاء أكثر من ٥٠٠,٠٠٠ جنيه فيدفع الممول ٤٠% فقط من قيمة الضريبة
- كما أعطى الممول الحق في تقسيط هذه المبالغ المتأخرة إذا كان غير قادر على السداد الفوري . ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى

(٤) عدم إهدار الدفاتر والسجلات أو بنود التكلفة دون سند حقيقي ، ودون دليل موثق ، طالما كانت هذه الدفاتر والسجلات قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والأصول المحاسبية السليمة والمتعارف عليها .

(٥) إعطاء الممول الحق في تعديل الإقرار الضريبي أو تصحيحه خلال فترة محددة بعد المدة القانونية لتقديم الإقرار .

(٦) إعطاء الممول الحق في استرداد ما يكون قد دفعه بالزيادة عن الضرائب المستحقة ، بل يحق للممول أيضاً أن يحصل على فوائد تأخير عن هذه المبالغ إذا تأخرت المصلحة في ردها إليه في التوقيت المنصوص عليه قانوناً .

إلا أن قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، قد تجاهل أيضاً في نفس الوقت بعض مبادئ الحوكمة ، ومن ذلك :

(١) إلغاء السماح بخصم القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة ، أسوة بخصم الإيجارات المسددة عن العقارات المستأجرة ؛ وهو ما يمثل نوعاً من عدم المساواة والافتقار إلى مبادئ العدالة بين الشركات التي تمتلك عقاراتها التي تمارس فيها نشاطها

وتلك التي تستأجر هذه العقارات ، ويمثل ذلك شكلاً من أشكال عد العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع الضريبي ، رغم أن هذه المعاملة تتفق ومعايير المحاسبة ومبادئها المتعارف عليها.

(٢) في معالجة فوائد التأخير نجد أن هناك شكلاً من أشكال عدم العدالة بين طريقة حساب الفوائد التي تحصل عليها المصلحة والفوائد التي تستحق للممول :

- ففيما يتعلق بمقابل التأخير المستحق للمصلحة يتم حسابه على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ ***مضافاً إليه ٢%*** ، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه . ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل .(مادة ١١٠) .
- أما فيما يتعلق بفوائد التأخير التي قد تستحق للممول نتيجة أحقيته في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي تكون قد أديت بغير وجه حق ، فان المصلحة تلتزم برد هذه المبالغ خلال ٤٥ يوماً من تاريخ الطلب ، و إلا أستحق عنها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير السابق على استحقاق الضريبة ***مخصوماً منه ٢%*** (مادة ١١٢)

(٣)كما ألغى القانون الجديد حق من يوقع عليه الحجز في الطعن على الربط خلال ثلاثين يوماً من الحجز ، وذلك في حالة ما إذا كان قد تم إعلان الممول في اللوحة أو في مواجهة النيابة . ويمثل ذلك إهداراً للحقوق القانونية للممولين ، وإهداراً بالتالي لمبدأ المحافظة على حقوق الممولين لصالح الخزانة العامة دون سند قانوني سليم .

(٤)تعطي المادة (٩٠) لرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول " يخطط للتهرب من الضرائب" ، بتحويل أصوله لشخص آخر ؛ أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة .

وهذه المادة– كما يعتقد الباحث – شديدة الخطورة ، لأنها تعطي لمصلحة الضرائب الحق في أن تفتش عن نوايا الممولين ، وأن تدخل في ضمائرهم ؛ كما

أنها تعطي للمصلحة الحق في أن تتدخل في القرارات الاقتصادية للممول في أن يتصرف في أصوله بالشكل الذي يحقق له المصلحة ويزيد من إيراداته وأرباحه ، كأنما حق المصلحة في دين الضريبة يجعلها شريكاً للممول في أصوله من ناحية وفي قراراته الاقتصادية من ناحية أخرى ، وهو أمر لا يتفق وقواعد العدالة والمساواة ، ويعطي للمصلحة الحق في أن تعترض على القرارات التشغيلية والاقتصادية للممول بدعوى أن الغرض من هذه القرارات هو أن الممول " يخطط للتهرب " من الضريبة .

ولم يحدد النص الخطير السابق ، نوعية الجهاز البوليسي التابع لرئيس مصلحة الضرائب والذي سوف يتولى مهام متابعة الممولين ومراقبتهم والتفتيش في ضمائرهم ليحدد من منهم يفكر ويخطط ويدبر للتهرب من الضرائب !!! .

(٥) كما أن المادة (١٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أنه للممول الذي يرغب في إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة .

ومرة أخرى يعطي القانون لمصلحة الضرائب ورئيسها حقاً ليس لها في أن تكون رقيباً على تصرفات الممول وقراراته الاقتصادية حتى قبل إتمامها ، فتطالب من الممول أن يتقدم بطلب كتابي لرئيس المصلحة يذكر له فيه أنه ينوي أن يقوم بمعاملة ما ، وعلى هذا الممول أن يقبع منتظراً - خلال ستين يوماً- رد السيد رئيس المصلحة ، الذي سوف يقوم دون شك بتكوين لجنة من مستشاريه لإبداء الرأي في هذه المعاملة ؛ ثم إخطار الممول الذي عليه أن ينتظر شهرين كاملين وألا يتخذ أي إجراء و إلا أعتبر كمن يخطط للتهرب وفقاً المادة (٩٠) السابق الإشارة إليها ، وهو ما يتنافى مع السرعة التي يجب أن تتخذ بها القرارات الاقتصادية ، ويعطي لمصلحة الضرائب ورئيسها اختصاصات غير طبيعية وغير قانونية ، ويتنافى مع مبدأ الحفاظ على مصالح الممولين التي تصب في النهاية في مصلحة الخزانة العامة .

(٦) على الرغم من أنه يبدو أن القانون الجديد يتماشى ويتفق مع معايير المحاسبة المصرية - والدولية- ويتوافق معها بل ويحيل إليها أحياناً ، ومن ذلك ما ورد في المادة رقم (١٧) من القانون بالقول " يتحدد صافي الربح على أساس

قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه " ، إلا أن القراءة المتأنية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؛ تكشف عن تعارض البعض من نصوصه مع معايير المحاسبة المصرية والدولية ومن ذلك مثلاً :

- طريقة حساب الإهلاك للأصول الثابتة ، حيث أن المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الخاص بإهلاك الأصول الثابتة لم يلزم المنشآت بإتباع طريقة محددة للإهلاك ، بل ترك لكل منشأة الحرية في اختيار الطريقة التي تناسبها ، ولا يشترط في هذا الصدد سوى تطبيق مبدأ الثبات Consistency بمعنى ثبات طريقة الإهلاك من سنة لأخرى ؛ مع الإفصاح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسة ، والإفصاح عن أثر هذا التغيير على نتائج العمليات . بينما نجد أن قانون الضرائب الجديد في المادة (٢٥) قد حدد طرقاً معينة ؛ كما حدد نسباً محددة وثابتة لإهلاك الأنواع المختلفة من الأصول الثابتة لجميع المنشآت على اختلاف أنواعها وأنشطتها وفقاً لتصنيف هذه الأصول الثابتة بطريقة تثير الكثير من الجدل وسوف تفتح مجالاً واسعاً للخلاف بين المصلحة والممولين (راجع المادة ٢٥ من ق ٩١/٢٠٠٥)
- أيضاً فيما يتعلق بالإهلاك الإضافي، اختلف القانون الجديد عما كان وارداً في هذا الصدد في القانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهو اختلاف يتضمن زيادة معدل الإهلاك الإضافي من ٢٥% إلى ٣٠% ، كما أنه صار يحسب على تكلفة جميع الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول (مادة ٢٧ / قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) .

ويلاحظ أن هذا النص قد أغفل الأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي ، كما أنه أفقد النص من الهدف والمغزى ، فقد كان الهدف هو حفز المنشآت وحثها على تحديث آلاتها ومعداتها بشراء آلات ومعدات جديدة ، إلا أن النص الجديد أدخل الآلات والمعدات المستعملة في الاستفادة من هذه الميزة ، فما هو الهدف إذن ؟ هل يريد المشرع أن يحفز الشركات والمنشآت على شراء آلات ومعدات مستعملة، وقديمة ؟

(٧) يقوم قانون الضرائب الجديد بمعاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع بنفس طريقة معاملة شركات الأموال ، وهو ما يمثل شكلاً صارخاً من أشكال عدم العدالة ، وتلحق بأشخاص الشركاء في هذه الشركات ضرراً بالغاً ؛ حيث تحرمهم من الاستفادة بالإعفاءات العائلية ، ومن السعر الضريبي الأقل ؛ فضلاً عن التناقض البين في هذه المعاملة بين القانون الضريبي والقانون التجاري و القانون المدني .

ذلك أن شركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاصة أو الواقع) تقوم في ممارسة نشاطها على العامل الشخصي وسمعة الشركاء ، وهي كيانات اقتصادية صغيرة تندرج في الغالب الأعم تحت عنوان " المشروعات الصغيرة " التي تتطلب رعاية خاصة ، وصدر بشأنها قانون خاص (١٤١ لسنة ٢٠٠٤) ، كما أن طبيعة هذه الشركات ومسئولية الشركاء فيها تختلف تماماً عن طبيعة ومسئولية المساهمين أو الشركاء في شركات الأموال .

كذلك يخلق هذا النص مفارقة غريبة عندما تكون هناك منشأة فردية مملوكة لشخص طبيعي حيث يتم محاسبتها ضريبياً بمنح هذا الشخص إعفاء للأعباء العائلية ٥٠٠٠ جنيه ، كما سيخضع صافي ربحه بعد ذلك للضريبة بسعر تصاعدي ١٠% ، ١٥% ، ٢٠% . وتحدث المفارقة عند وفاة هذا الشخص حيث ستنشأ شركة واقع بين ورثته فتتغير هذه المعاملة ليحاسب الورثة على نشاط مورثهم كشخص اعتباري ، فلا يتمتع أحد منهم بالإعفاء العائلي ، ويخضع صافي الربح بكامله للضريبة بسعر ثابت قدره ٢٠% ، وهكذا بينما كان واقع الحال يتطلب رعاية هؤلاء الورثة بعد وفاة عائلهم ومعاملتهم ضريبياً كأشخاص طبيعيين ، نجد أن القانون قد عكس الأمور بشكل يفتقر إلى العدالة .

على أننا إحقاقاً للحق نذكر أن اللائحة التنفيذية للقانون والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥؛ قد تداركت هذه المشكلة بالنص في المادة الأولى منها " إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها في القانون " على أن هذا يوقعنا في مناقشة مشكلة جديدة وهي هل يحق للائحة الداخلية أن تقرر نصاً يخالف القانون الذي صدرت لتنفذه ؟ .وسوف يكون هذا مجالاً للمناقشة فيما بعد.

(٨) هناك أيضاً العديد من مظاهر عدم العدالة أو المساواة بين الممولين في القانون الجديد :

- تم إلغاء خصم نسبة الـــ١٥% المسماة بالإهلاك المهني لأصحاب المهـــن غير التجارية ، بينما ظلت هذه النسبة لأصحاب المرتبات وما في حكمهـــا .(مادة ١٣)
- خفض نسبة المصروفات واجبة الخصم بالنسبة لأصحاب المهـــن غيـــر التجارية إلى ١٠% فقط من الإيرادات (مادة ٣٥) بدلاً من ٢٥% في القانون القديم ، وهو ما يعني زيادة مبلغ الوعاء الذي تفرض عليـــه الضـــريبة . ولا نعرف الأساس الذي بنيت عليه هذه النسبة. علـــى الـــرغم مـــن الأوضـــاع الاقتصادية السائدة تشير إلى ارتفاع أسعار تكلفة جميع السلع والخدمات ومن بينها ولا شك أسعار الأدوات والمواد المساعدة التي يستخدمها أصحاب هـــذه المهن لممارسة مهنهم.
- المعاملة المجحفة بالشركاء في شركات الأشخاص، نتيجة اعتبـــار هـــذه الشركات الأشخاص الاعتبارية مما يحرمهم كأشخاص طبيعيين مما يتمتع به نظرائهم في المشروعات الفردية، ويبدو كمـــا لـــو كـــان القـــانون يشـــجع المشروعات الفردية متناهية الصغر ، عن المشروعات الصغيرة فـــي شـــكل شركات أشخاص رغم ما قد تتمتع به هذه الشركات من قدرة اقتصادية أكبـــر يجعلها أكثر قدرة على خدمة الاقتصاد القومي

ويكتفي الباحث بهذا القدر من الأمثلة التي تؤكد افتقار القانون الجديـــد فـــي بعض نصوصه لمبادئ العدالة والشفافية، وهو ما يتوقع لـــه أن يفـــتح بابـــاً للخلافات بين الممولين ومصلحة الضرائب، وقد يؤدي إلى الحاجة إلى تعديل بعض النصوص القانونية وبالتالي يفقد التشريع الضريبي الاستقرار الـــلازم للتطبيق ، ويضطر المشرع الضريبي إلى تغيير وتعديل القانون مـــن فتـــرة لأخرى .

وإذا كانت الحوكمة في جوهرها تعنى الحكم الرشيد على الأمـــور ، كمـــا تعني الإدارة الرشيدة للمؤسسات والأعمال ، فإن حوكمة الإدارة الضريبية تعنـــي أن تتم إدارة المصالح الضريبية والأقسام والإدارات التابعة لها ؛ وفقـــاً لمبـــادئ

العدالة والشفافية والانضباط ومحاسبة المسئوليات وغيرها من المبادئ الأساسية للحوكمة .

وقد حقق القانون الجديد شوطاً لا بأس به في تحقيق حوكمة الإدارة الضريبية ؛ خاصة فيما يتعلق بالشق المتعلق بعلاقة مصلحة الضرائب بالممولين ، أي **مبدأ حقوق الممولين** ؛ ومن ذلك مما سبق الإشارة إليه:

(١) الثقة التامة في الممول واحترام إقراره الضريبي واعتباره أميناً وصادقاً ما لم يثبت العكس بعد ذلك ، وهو ما يفتح صفحة جديدة بين المصلحة والممولين ، ويسعى لإلغاء الأفكار السلبية التي تراكمت عبر السنين ، وشكلت حاجزاً ضخماً من عدم الثقة لدى الممولين وجعلتهم يحجمون عن التعامل مع مصلحة الضرائب كلما كان في إمكانهم ذلك .

(٢) وضع القانون نظاماً للعفو الضريبي بالنسبة لغير المفيدين، وسمح لهؤلاء بأن يتقدموا للتسجيل، مع اعتبار سنة التسجيل هي سنة بدء النشاط دون محاسبة الممول أو مساءلته عن السنوات السابقة (المادة الرابعة من مواد الإصدار) .

(٣) إعطاء فرصة للممولين للتصالح مع مصلحة الضرائب للتخلص من كم القضايا الهائل والمرفوعة أمام المحاكم والتي قدر عددها بما يزيد عن ٦٥٠٠٠ قضية ، حيث يسمح القانون الجديد بالتصالح خلال سنة من صدور القانون على النحو الذي سبق أن أوضحه الباحث في الفصل السابق .

(٤) عدم إهدار الدفاتر والسجلات أو بنود التكلفة دون سند حقيقي ، ودون دليل موثق ، طالما كانت هذه الدفاتر والسجلات قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والأصول المحاسبية السليمة والمتعارف عليها . فالقانون الجديد لا يجيز للمصلحة إهدار دفاتر وسجلات الممول أو عدم الاعتداد بها ، إلا إذا أثبتت المصلحة عدم صحة هذه الدفاتر والسجلات بموجب مستندات تقدمها (مادة ٨٨/ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥) .

(٥) **إعطاء الممول الحق في تعديل الإقرار الضريبي أو تصحيحه خلال فترة محددة بعد المدة القانونية لتقديم الإقرار.**

(٦) إعطاء الممول الحق في استرداد ما يكون قد دفعه بالزيادة عن الضرائب المستحقة ، بل يحق للممول أيضاً أن يحصل على فوائد تأخير عن هذه المبالغ إذا تأخرت المصلحة في ردها إليه في التوقيت المنصوص عليه قانوناً .

فإذا كانت البنود السابقة توضح تطبيق مبدأ " حقوق الممولين " من جهة الإدارة الضريبية ، إلا أن هناك الكثير من مبادئ الحوكمة التي لا تزال بعيدة عن التطبيق داخل الإدارة الضريبية ومن ذلك على سبيل المثال :

- مبدأ الإفصاح والشفافية بمعنى مدى توافر المعلومات والبيانات وإتاحتها لمن يريد من الباحثين والمحاسبين والمراجعين.
- ومبدأ كفاءة الإدارة العليا الذي يجب أن يتضمن مبدأ ديمقراطية الإدارة وتفويض السلطات والمسئوليات

كما أن هناك على الجانب الآخر قصوراً في حوكمة الإدارة الضريبية، يتمثل فيما يلي:

(١) لا تأخذ مصلحة الضرائب بالمعايير الدولية أو المصرية ولا تعترف بتطبيقها في إعداد القوائم المالية ؛ حيث تقوم بتفسير النصوص القانونية بالطريقة التي تعظم حقوق الخزانة العامة حتى ولو كان ذلك دون وجه حق .

(٢) أعطى القانون الجديد للإدارة الضريبية ممثلة في رئيس المصلحة حقوقاً غير عادية تتضمن نوعاً من التسلط والتحكم في تصرفات الممولين ، ويحول مصلحة الضرائب إلى جهاز بوليسي مخيف يعمل له الممولون ألف حساب قبل أن يقدموا على التعامل معه وبدلاً من أن تشجع مواد القانون ؛ الممولين على إلغاء النظرة العدائية المستقرة في نفوس العديد من أفراد المجتمع الضريبي نتيجة تراكمات تاريخية ونفسية سلبية نجد على العكس من ذلك :

- يعطي القانون لرئيس المصلحة حق استئداء الضرائب من الممولين قبل حلول موعدها القانوني بدعوى أن هناك شكاً في أن الممول يخطط للتهرب من الضريبة (مادة ٩٠/ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) .
- يعطي القانون الجديد لمصلحة الضرائب ممثلة في رئيسها الحق في التدخل في القرارات الاقتصادية والإدارية، بحيث لا يحق للممول أن يتخذ قراراً إلا بعد أن يتقدم بطلب لرئيس المصلحة يكشف له فيه عن نيته في إجراء معاملة ذات آثار

ضريبية مؤثرة ، وعلى هذا الممول أن ينتظر دون اتخاذ هذا القرار لمدة ستين يوماً حتى يعطيه رئيس المصلحة إذناً بإجراء التصرف أو اتخاذ القرار (م٩١/١٢٧ لسنة ٢٠٠٥) ولا شك أن مثل هذا النص سوف يفتح باباً للخلافات والصراعات بين المصلحة والممولين لأسباب عديدة :

(١) ولم يحدد النص القانوني السابق المعايير التي يمكن على أساسها اعتبار معاملة اقتصادية ما ذات آثار ضريبية مؤثرة أم غير مؤثرة، وما المقصود أساساً بكلمة " معاملة " ، وما المقصود بكلمة "آثار ضريبية " .

(٢) لم يحدد النص العقوبات التي تقع على الممول الذي يخالف هذا النص ويجرؤ على إجراء مثل هذه المعاملات ذات الآثار الضريبية المؤثرة دون أن يخطر مصلحة الضرائب أو رئيسها .

(٣) كما لم يحدد النص الإجراء أو التصرف الذي يمكن للممول أن يتخذه إذا لم يصله رد المصلحة خلال ستين يوماً.هل يجري التصرف أو المعاملة، أم أن عليه أن يصرف النظر عن المعاملة ويترك ما كان يأمل في تحققه من أرباح يضيع من بين يديه ، وبالتالي تضيع على الخزانة العامة ما كان يمكن لها أن تحصل عليه من ضرائب عن هذا الربح ؟.

(٤) على أنه من الجانب الآخر فإننا نجد أن القانون لم يعط اهتماما كافياً لرجال الإدارة الضريبية من حيث توفير الظروف و الضمانات المادية والمعنوية اللازمة لمأموري الضرائب لأداء عملهم على الوجه الأكمل . ومن ذلك :

- حدد القانون في المادة (٩٤) أن يتم فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة

ومن المعلوم أن مأمور الضرائب هو العنصر الأساسي في نجاح أسلوب الفحص بالعينة ، وهو ما يتطلب :

(أ) تطوير وتحديث الإجراءات والإدارة الضريبية .

(ب) تطوير وتأهيل مأمور الضرائب .

(ج) ترشيد وتوعية الممولين .

فمن حيث **تطوير وتحديث الإدارة الضريبية** فأنه يمكن تطويرها بإتباع ما يلي :

(١) إيجاد نظام معلومات متكاملة من خلال الاستعانة بالحاسب الإلى ، وإعداد قاعدة بيانات شاملة تمكن من إمداد الإدارة الضريبية بالبيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق نظام الفحص الضريبي الانتقائي .

(٢) إنشاء موقع على شبكة الإنترنت لمصلحة الضرائب بحيث يتضمن جميع المعلومات اللازمة المتعلقة بإيرادات الممول ومصروفاته ، وبالتالي يمكن ربط الضريبة عليه بسهولة .

(٣) الاعتماد على الحاسب الإلكتروني في كل خطوة من خطوات العمل الضريبي، وبالتالي القضاء على الأرشيف الورقي العتيق ، وإحلال الأرشيف الإلكتروني محله .

وقد سبق أن أعلن رئيس مصلحة الضرائب أنه اعتبارا من ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ فإن الممولين يستطيعون تقديم إقراراتهم الضريبية من خلال البريد الإلكتروني، وسداد الضرائب المستحقة عليهم عن طريق الكروت الذكية من أي مكان على مستوى الجمهورية ؛على أن عام ٢٠٠٥ قد أنقضي ولم يتحقق ما ذكره رئيس المصلحة بعد .

أما فيما يتعلق **بتطوير وتأهيل مأمور الضرائب** كأحد العناصر الهامة لتطبيق الفحص الانتقائي مما يتطلب تطوير أسلوب تعيينه وتأهيله مما يتطلب الدقة في اختيار مأمور الضرائب ومراعاة المستوى العلمي والخلقي والنفسي له ، وأن يجتاز دورات تدريبية في الدراسات الضريبية والنفسية والحاسب الآلي واللغات الأجنبية لرفع كفاءة مأموري الضرائب ؛ مع توفير التدريب المستمر بحيث يكون الحصول على دورة تدريبية واحدة على الأقل كل عام شرطاً أساسياً من شروط الترقية للمستوى الأعلى .

الباب الأول

خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

Characteristics of the Tax on Juridical Persons Profits

مقدمة :

وردت الأحكام الخاصة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المواد من المادة (٤٧) حتى المادة (٥٥). كما ورد ما يتعلق بها في اللائحة التنفيذية للقانون في المواد من المادة (٥٣) حتى المادة (٧٠) .

وفي هذا الباب سوف نعرض باختصار لمدخل تمهيدي لهذه الضريبة من خلال الفصلين التاليين :

الفصل الأول : خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة وسعرها .

الفصل الأول

خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

Characteristics of the Tax on Juridical Persons Profits

نصت المادة (٤٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه:

" تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها.

وتسري الضريبة على :

١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر **Juridical persons resident in Egypt** بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

٢- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة **Juridical persons non-resident in Egypt** بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر. "

وهنا يجدر الإشارة إلى أن الشخص الاعتباري يعتبر مقيماً في مصر في أي من الأحوال التالية :

(أ) إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.

(ب) إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها .

(ج) إذا كان مركز إدارتها الفعلي أو الرئيسي في مصر.

وقد نصت المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن:

" تكون مصر مركز الإدارة الفعلي للشخص الاعتباري إذا تحققت في شأنه حالتان على الأقل من الحالات التالية:

١- إذا كانت هي المقر التي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
٢- إذا كانت هي المقر الذي تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين .
٣- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .
٤- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت . "

وبالعودة إلى نص المادة (٤٧) السابقة يمكننا أن نرى الخصائص التي تتسم بها هذه الضريبة :

أولاً : إنها ضريبة سنوية :

ويعني ذلك أن هذه الضريبة تفرض على ما يتحقق من أرباح خلال سنة كاملة ، أي في بحر السنة السابقة ، أو فترة الأثنى عشر شهراً السابقة التي أُعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية .

وقد ورد نص المادة (٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ محددا الفترة الضريبية بأنها هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام ، أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة .

ويتفق النص السابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، من حيث تقسيم حياة الشركة إلى فترات مالية يتم في نهاية كل فترة منها إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لتحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة في تاريخ نهاية هذه الفترة .

كما يتمشى النص السابق مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية ، حيث تعتبر كل فترة مالية مستقلة عن غيرها فيما يتعلق بنتائج أعمالها أو حساباتها

الختامية ؛ حيث لا يدرج ضمن إيراداتها إلا ما يخص هذه الفترة ، كما لا يدخل ضمن تكاليفها إلا ما يتعلق بها .

وعلى هذا فإن مبدأ استقلال السنوات الضريبية يتفق مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية ، حيث يتم حساب الضريبة عن الربح المحقق كل سنة على حدة .

على أنه إذا كان مبدأ سنوية الضريبة هو المبدأ العام واجب التطبيق فإن المشرع الضريبي وضع استثناءات على هذا المبدأ اقتضتها ظروف الواقع أو واقع الأحوال .

ذلك أنه بعد أن وضعت المادة (٥) السابق الإشارة مبدأ سنوية الضريبة على نحو ما أسلفنا ؛ فإن هذه المادة نفسها أضافت في الفقرتين الثانية والثالثة منها ما نصه :

" ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل عن أو تزيد على أثنى عشر شهراً ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة . "

وقد استجابت اللائحة التنفيذية لنداء المشرع الضريبي فنصت في المادة (٦) منها على أنه يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد عن أثنى عشر شهراً في الحالات الآتية :

١- الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن أثنى عشر شهراً :

أ- الفترة الأولى للممول سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية.

ب- وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية له .

ج- إذا أمسك الممول حسابات منتظمة خلال إحدى سنواته المالية.

د - عند تعديل الممول نهاية سنته المالية؛ وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية.

الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تزيد عن أثنى عشر شهراً :

أ- إقفال حسابات الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذاً لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة .

ب- تعديل الممول نهاية سنته المالية ، فإذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى .

وبذلك فإن المشرع قد سمح بالخروج على مبدأ سنوية الضريبة في حالات محددة :

(١) حالة بدء النشاط بعد بداية السنة المالية ، ففي هذه الحالة تحسب الضريبة على الشركة عن الفترة من تاريخ بدء النشاط حتى نهاية السنة المالية .

فإذا إفترضنا إن إحدى الشركات بدأت نشاطها لأول مرة في ٢٠٠٦/٤/١ مثلاً بينما تنتهي سنتها المالية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ ، ففي هذه الحالة يتم محاسبتها ضريبياً عن الربح الذي حققته خلال فترة الشهور التسعة التي مارست فيها نشاطها خلال السنة الأولى ، على أن يتم محاسبتها فيما يلي ذلك من سنوات عن كل سنة كاملة على حدة .

(٢) حالة توقف نشاط الشركة خلال السنة لأي سبب من الأسباب بحيث يكون تاريخ التوقف سابقاً على تاريخ انتهاء السنة المالية، ففي هذه الحالة تحاسب الشركة ضرائبياً على أرباحها التي تحققت من بداية السنة المالية حتى تاريخ التوقف .

(٣) حالات التنازل عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية.

(٤) المنشأة التي تبدأ في إمساك حسابات منتظمة خلال إحدى سنواتها المالية ، فيتعين أن تربط الضريبة عن الفترة من أول السنة المالية إلى تاريخ إمساك الحسابات ربطاً مستقلاً .

(٥) إذا كان للممول أكثر من منشأة ، واختلفت نهاية سنواتها المالية ؛ فطبقاً لمبدأ وحدة الربط المقرر قانوناً ؛ فأنه يتم الربط على مجموع أرباح

الممول من منشآته المتعددة بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة التي تقفل حساباتها أو تنتهي سنتها المالية في آخر تاريخ من السنة التقويمية Calendar Year .

(٦) حالة حصول الشركة على عمولة أو سمسرة غير متصلة بمباشرة المهنة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء ، حيث تلتزم الشركة أو الجهة الأخرى بحجز الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة دون ارتباط بنهاية أو بداية السنة المالية .

(٧) إذا قامت الشركة بتعديل تاريخ سنتها المالية فأقفلت حساباتها قبل التاريخ التالي لتاريخ قفل حسابات السنة المالية ، أو قدمت إقراراً بأرباحها في تاريخ سابق للتاريخ الذي قدمت فيه الإقرار عن السنة السابقة في حالة كون الإقرارات لا تستند إلى حسابات منتظمة .

وقد نصت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يجوز لمصلحة الضرائب في جميع الأحوال بناءً على طلب الممول على النموذج رقم (١ طلبات) أن ترخص له بتغيير الفترة الضريبية إذا توافرت الشروط الآتية :

(١) أن يكون من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادتين (٤٧) و (٤٨) من القانون .

(٢) أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة .

(٣) وجود أسباب جوهرية لتغيير الفترة الضريبية، منها:

(أ) طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسي.

(ب) تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.

(٤) أن تكون مدة الفترة الضريبية أثنى عشر شهراً.

وقد يجدر الإشارة إلى المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون قد ذكرت أن سعر الضريبة المنصوص عليه في المادتين (٨) ، (٤٩) من القانون ، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (١٢ شهراً) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد عن ١٢ شهراً ، وذلك دون إدخال أي تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته ، أو تغيير في الشرائح بتنسيبها إلى فترة ممارسة النشاط .

ثانياً : أنها ضريبة عينية :

بمعنى أنها تفرض على الأشخاص الاعتبارية وهو ما يجعلها مختلفة عن الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، ولهذا أفرد لها المشرع الضريبي كتاباً مستقلاً هو الكتاب الثالث ، بينما أفرد للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين الكتاب الثاني .

ومن سمات الضريبة العينية أنها لا ترتبط بالشخص المفروضة عليه الضريبة ، ولذلك لا تسمح بأية إعفاءات للأعباء العائلية ولا أي إعفاء شخصي آخر مثلما هو الحال مع الأشخاص الطبيعيين .

وبالتالي فهي ضريبة عينية بمعنى أنها تصيب الأرباح التي تحققها الشركة أو الشخص الاعتباري ، و لا شأن لها بهذا الشخص الاعتباري ذاته.

ثالثاً : أنها ضريبة إقليمية :

فهي تسري على صافي الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر سواء تحققت هذه الأرباح في مصر أو خارجها ، كما تفرض على الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر وذلك عن الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر .

ويلاحظ على هذا النص أنه يخضع للضريبة كافة الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بما فيها الأرباح الناتجة عن ممارسة نشاط في الخارج حتى لو اتخذ شكل منشأة مستقلة .

ويتعارض هذا النص الجديد مع النص القديم الوارد بالمادة (١١١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ، والذي

كان يخضع الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج إذا كان هذا النشاط يمثل امتداداً أو فرعاً للنشاط الذي تباشره الشركة في مصر ، أما إذا اتخذ هذا النشاط شكل منشأة مستقلة فلم يكن يخضع للضريبة في ظل النص القديم .

وبذلك فقد ساوى نص المادة (٤٧) في الخضوع للضريبة بين كافة الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بما فيها الأرباح الناتجة عن ممارسة نشاط في الخارج حتى ولو اتخذ شكل منشأة مستقلة .

كما أنه يخضع للضريبة الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر ، وذلك بالنسبة للأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر .

ويقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر ، وتشمل على الأخص :

أ – محل الإدارة.

ب– الفرع .

ج –المبنى المستخدم كمنفذ للبيع .

د – المكتب .

هـ –المصنع .

و– الورشة .

ز– المنجم ، أو حقل البترول أو بئر الغاز ، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات .

ح – المزرعة أو الغراس.

ط – موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشـروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع .

وعلى ذلك فإن الأرباح التي تحققها الأشـخاص الاعتباريـة تخضـع للضريبة :

(١) إذا كان الشخص الاعتباري مقيماً في مصر ويمارس نشاطه فيها .

(٢) إذا كان الشخص الاعتباري مصرياً يمـارس نشـاطه فـي الخارج سواء من خلال فرع من الفروع أو من خلال منشأة مستقلة في الخارج .

(٣) إذا كان الشخص الاعتباري غير مقيم في مصر ولكن يباشر نشاطاً في مصر من خلال منشأة دائمة .

رابعاً :أنها ضريبة تتماشى مع بعض المبادئ والمعايير المحاسبية :

ففيما يتعلق بتحديد الإيراد الخاضع للضريبة نجد أن الضريبة علـى أربـاح الأشخاص الاعتبارية تتفق وتتماشى مع بعض المبادئ والمعايير المحاسـبية ، مثل :

(١) **مبدأ الربح الشامل :** بمعنى أنها تخضع للضريبة الأربـاح التـي يحققها الشخص الاعتباري وهي نتاج الفرق بين جميع بنود الإيرادات التي حققتها الشركة خلال السنة ، والتكاليف التي أنفقـت فـي سـبيل تحقيق هذه الإيرادات .

والمقصود بالإيرادات هنا جميع الإيرادات سواء كانت ناتجـة عن النشاط العادي للشركة ولها صفة التكرار ، أو ناتجة عن النشاط غير العادي مثل الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عمليات بيع الأصول الثابتة ، أو الأرباح التي قد تتحقق نتيجة زيادة مبالغ التعويضات التي تحصل عليها المنشأة عن تكلفة الأصول الهالكة أو المفقـودة ، كمـا تتضمن الأرباح أو الإيرادات العرضية مثل الخصم المكتسب وغيره

(٢) **مبدأ الاستحقاق** : أي الأخذ في الحسبان لجميع الإيرادات التي تخص الفترة المالية محل التحاسب الضريبي سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها بعد ، كما يؤخذ في الحسبان جميع المصروفات والتكاليف التي تخص السنة المالية سواء دفعت نقداً فعلاً خلال الفترة أو لم تدفع بعد .

(٣)**مبدأ استقلال السنوات المحاسبية (الضريبية)** : وهو المبدأ الذي سبق لأن أشرنا إليه ، والذي يعتبر أن كل سنة مالية مستقلة عما عداها من سنوات سابقة لها أو لاحقة عليها بحيث يجب حساب ما يخص هذه السنة وحدها من ربح أو خسارة دون أن تتداخل مع ما يخص غيرها من سنوات .

ويرتبط هذا المبدأ بمبدأ الاستحقاق ، كما يرتبط بمبدأ استقلال السنوات الضريبية بمعنى أن يتم حساب الضريبة التي تستحق عن كل سنة مالية بمقدار الربح الذي تحقق لهذه السنة وحدها دون غيرها من السنوات .

و على الرغم مما يبدو من أن القانون الجديد يتماشى ويتفق مع معايير المحاسبة المصرية - والدولية- ويتوافق معها بل ويحيل إليها أحياناً ، ومن ذلك ما ورد في المادة رقم (١٧) من القانون بالقول " يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه " ، إلا أن القراءة المتأنية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؛ تكشف عن تعارض البعض من نصوصه مع معايير المحاسبة المصرية والدولية ومن ذلك مثلاً طريقة حساب الإهلاك للأصول الثابتة ، حيث أن المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الخاص بإهلاك الأصول الثابتة لم يلزم المنشآت بإتباع طريقة محددة للإهلاك ، بل ترك لكل منشأة الحرية في اختيار الطريقة التي تناسبها ، ولا يشترط في هذا الصدد سوى تطبيق مبدأ

الثبات Consistency بمعنى ثبات طريقة الإهلاك من سنة لأخرى ؛ مع الإفصاح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسة ، والإفصاح عن أثر هذا التغيير على نتائج العمليات . بينما نجد أن قانون الضرائب الجديد في المادة (٢٥) منه قد حدد طرقاً معينة ؛ كما حدد نسباً محددة وثابتة لإهلاك الأنواع المختلفة من الأصول الثابتة لجميع المنشآت على اختلاف أنواعها وأنشطتها وفقاً لتصنيف هذه الأصول الثابتة بطريقة تثير الكثير من الجدل وسوف تفتح مجالاً واسعاً للخلاف بين المصلحة والممولين (راجع المادة ٢٥ من ق ٩١/ ٢٠٠٥ وهو ما سنعرض له تفصيلاً بعد قليل.) .

خامساً : أنها ضريبة ذات سعر نسبي : ذلك أن سعر هذه الضريبة يمثل نسبة ثابتة من صافي الربح– كما سنعرض فيما بعد – وليس سعراً تصاعدياً متغيراً وفق شرائح محددة مثلما هو الحال مع الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين .

سادساً : أنها ضريبة مباشرة : أي أنها ضريبة تفرض على الإيرادات الناتجة من تضافر عنصري العمل ورأس المال ، وبذلك فهي تشبه إلى حد كبير الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي ، فيما عدا أنها تطبق على الأشخاص الاعتبارية (شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة) كما صارت تطبق على كيانات اقتصادية أخرى سوف نعرض لها حالاً .

الفصل الثاني

نطاق سريان الضريبة وسعرها

Scope of Tax Enforceability& Its Rate

كان الأشخاص الاعتباريون يخضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أسوة بغيرهم من الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص في ظل القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ والقانون (٤٦) لسنة ١٩٧٨ المسمى بقانون العدالة الضريبية .

إلا أن القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حمل معه تعديلاً جذرياً في المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية ؛ حيث أفرد لها أحكاماً خاصة بها ، ثم ما لبث أن صدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الذي عدل بعض أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقرر فرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على كافة الأشخاص الخاضعين للضريبة بخلاف الشخص الطبيعي ، وسواء كان شركة أموال أو شخص معنوي آخر .

على أن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أسقط صفة الشخص الطبيعي عن شركات الأشخاص جميعها وأعتبرها أشخاصاً اعتبارية مثلها في ذلك مثل الأشخاص الاعتبارية وبذلك فقد أطلق القانون الجديد تعبير " الأشخاص الاعتبارية " على ما كان القانون القديم يطلق عليه " الأشخاص الاعتبارية " بعد أن أضاف إليها شركات الأشخاص (التضامن ؛ التوصية البسيطة ، المحاصة) وبذلك فإن الشخص الطبيعي في حكم القانون الضريبي الجديد هو الممول الفرد فقط أياً كان النشاط الذي يمارسه ، وما عدا ذلك يعتبر شخصاً اعتبارياً .

وقد ورد نص المادة (٤٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ليقرر أن " تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها "

ومن نص المادة (٤٨) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نجد أنه يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي :

- شركات الأموال Associations of Capital وشركات الأشخاص Partnerships ؛ أياً كان القانون الذي تخضع له .
- شركات الواقع The corporations de Facto التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد والشهر (فيما عدا ما ينشأ عن أيلولة منشأة فردية بالميراث) .
- الجمعيات التعاونية Cooperative Societies واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة قانوناً .
- الهيئات العامة Public Authorities وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة (مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها)
- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية Foreign banks, companies and establishments ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر
- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية Local Government بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة
- وقد نصت المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية على أنه في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٤٨) من القانون ، تعامل الشركات التي تباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدي ومصروفاتها على أساس الاستحقاق .وتطبق بشأنها بالتالي أحكام الضريبة على الشخص الاعتباري .

وقبل أن نعرض لتفاصيل نطاق سريان الضريبة فإننا نود أن نلفت النظر إلى إن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد أستن سنة جديدة لم تكن مألوفة من قبل ، وذلك من حيث اعتباره لشركات الأشخاص ضمن الأشخاص الاعتبارية .

وهناك من رحب بهذا الاتجاه من فقهاء الضرائب وكُتابها باعتباره سوف يحقق عدداً من الأهداف أهمها من وجهة نظرهم ما يلي :

- القضاء نهائياً على ما يسمى بالشركات الوهمية أو التي كانت تتم بين الأصول والفروع وما يترتب عليها من انتهاء الخلافات التي تقوم بين أصحاب هذه الشركات وبين مأموريات الضرائب حول مدى جدية هذه الشركات وحقيقتها .
- التأكيد على الشخصية المعنوية (الاعتبارية) لهذا النوع من الشركات من وجهة النظر الضريبية مع الاستفادة من الضمانات القانونية التي يرتبها القانون المدني وقانون التجارة على الشركاء لضمان تحصيل دين الضريبة
- استبعاد حصص الشركاء في أرباح وخسائر هذه الشركات من وعاء الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين مما سيؤدي إلى سرعة محاسبة هذه الشركات وإنهاء كافة إجراءات الربط والتحصيل بغض النظر عن ارتباطات الشركاء بممارسة أنشطة أخرى سواء في ذات المأمورية أو في مأموريات أخرى .
- تشجيع الممولين على الاتجاه نحو تأسيس الأشخاص الاعتبارية وخاصة شركات المساهمة والاستفادة من المزايا التي تتمتع بها هذه الشركات ، فضلا عن الفوائد المتعددة التي تعود على المجتمع .
- تخفيف الأعباء الإدارية عن كاهل الإدارة الضريبية نتيجة خفض عدد الملفات الخاصة بالشركاء في هذه الشركات ، وما يصاحب ذلك من إجراءات مما سيساعد الإدارة الضريبية على إعادة هيكلة المأموريات وزيادة كفاءتها .
- تشجيع هذه الشركات على الأخذ بمعايير المحاسبة المصرية Egyptian Accounting Standards ، وتأكيد دور مهنة المحاسبة والمراجعة في إعداد القوائم المالية لهذه الشركات ؛ وخفض مجالات الخلاف والنزاع مع المأموريات الضريبية .
- المساهمة في زيادة الاعتماد على نظام فحص الملفات بالعينة ، حيث أن جميع هذه الشركات أصبحت ملتزمة بإمساك دفاتر محاسبية منتظمة واعتماد إقراراتها الضريبية على النحو الوارد بالقانون .

- سوف لا يؤدي دخول ورثة أحد الشركاء أو خروجهم أي أثر على المحاسبة الضريبية في حالة استمرار الشركة في مزاولة نشاطها وبالتالي ستقل فرص النزاع بين هؤلاء الورثة +والمصلحة.
- كما لن يؤدي انضمام أو تخارج أي شريك في حالة استمرار الشركة إلى تغيير في طبيعة المحاسبة الضريبية السنوية.

على أننا – في الواقع – نختلف كلية مع هذا التوجه الذي أسنته القانون الضريبي من حيث تضييق الخناق على إنشاء شركات الأشخاص ، وحرمان الشركاء فيها من التمتع بما كان لهم من مزايا في القانون القديم ؛ ونرى أن هذا الاتجاه يحمل آثاراً سلبية عديدة على مجمل النشاط الاقتصادي والمالي في المجتمع أهمها :

- ذلك أن قيام قانون الضرائب الجديد بمعاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع بنفس طريقة معاملة الأشخاص الاعتبارية، يمثل شكلاً صارخاً من أشكال عدم العدالة ، وتلحق هذه المعاملة بأشخاص الشركاء في هذه الشركات ضرراً بالغاً ؛ حيث تحرمهم من الاستفادة بالإعفاءات العائلية ، ومن السعر الضريبي الأقل ؛ فضلاً عن التناقض البين في هذه المعاملة بين القانون الضريبي والقانون التجاري و القانون المدني .
- أن شركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاصة أو الواقع) تقوم في ممارسة نشاطها على العامل الشخصي وسمعة الشركاء ، وهي كيانات اقتصادية صغيرة تندرج في الغالب الأعم تحت عنوان " المشروعات الصغيرة " التي تتطلب رعاية خاصة ، وصدر بشأنها قانون خاص (١٤١ لسنة ٢٠٠٤) ، كما أن طبيعة هذه الشركات ومسئولية الشركاء فيها تختلف تماماً عن طبيعة ومسئولية المساهمين أو الشركاء في الأشخاص الاعتبارية .
- كذلك يخلق هذا النص مفارقة غريبة عندما تكون هناك منشأة فردية مملوكة لشخص طبيعي حيث يتم محاسبتها ضريبياً بمنح هذا الشخص إعفاء للأعباء العائلية ٥٠٠٠ جنيه ، كما سيخضع صافي ربحه بعد ذلك للضريبة بسعر تصاعدي ١٠% ، ١٥% ، ٢٠% . وتحدث المفارقة عند وفاة هذا الشخص

حيث ستنشأ شركة واقع بين ورثته فتتغير هذه المعاملة ليحاسب الورثة على نشاط مورثهم كشخص اعتباري ، فلا يتمتع أحد منهم بالإعفاء العائلي ، ويخضع صافي الربح بكامله للضريبة بسعر ثابت قدره ٢٠% ، وهكذا بينما كان واقع الحال يتطلب رعاية هؤلاء الورثة بعد وفاة عائلهم ومعاملتهم ضريبياً كأشخاص طبيعيين ، نجد أن القانون قد عكس الأمور بشكل يفتقر إلى العدالة .

- على أننا استكمالاً للصورة نذكر أن اللائحة التنفيذية للقانون والصادرة بقرار وزير المالية رقم(٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ ؛ قد تداركت هذه المشكلة بالنص في المادة الأولى منها على أنه :

" إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها في القانون " .

وإذا كانت اللائحة التنفيذية قد تداركت الأمر بذلك النص؛ إلا أن هذا يوقعنا في مناقشة مشكلة جديدة وهي أن هذا النص في اللائحة التنفيذية يخالف ما ورد في صلب القانون ؛ وهو ما يدعونا – بالتالي – إلى التساؤل : هل يحق للائحة التنفيذية أن تقرر نصاً يخالف القانون الذي صدرت لتنفذه ؟ . وسوف يكون هذا مجالاً للمناقشة فيما بعد .

- لا شك إن هذه المعاملة المجحفة بالشركاء في شركات الأشخاص ، نتيجة اعتبار هذه الشركات الأشخاص الاعتبارية مما يحرمهم كأشخاص طبيعيين مما يتمتع به نظرائهم في المشروعات الفردية من إعفاءات ضريبية ، جعلت الأمر يبدو كما لو كان القانون يشجع المشروعات الفردية متناهية الصغر ، عن المشروعات الصغيرة في شكل شركات أشخاص رغم ما قد تتمتع به هذه الشركات من قدرة اقتصادية أكبر نسبياً مما يجعلها أكثر قدرة على خدمة الاقتصاد القومي .

- أما الزعم بأن المشرع بهذا النص يشجع قيام شركات أموال كبيرة؛ فهو أمر مشكوك فيه ، لأن تكوين الأشخاص الاعتبارية خاصة شركات الأموال يتطلب إجراءات قانونية وخبرات اقتصادية قد لا تتوافر لدى صغار الممولين ، وليس لنا أن نتوقع أن يلجأ الناس إلى تكوين شركات الأموال لمجرد أننا سددنا أمامهم باب تكوين شركات الأشخاص التي كانت تتمتع بسهولة كبيرة في

التكوين والإنشاء ، بل إن الواقع يكذب هذا الزعم ، فما أن صدر القانون الضريبي حتى بدأ الشركاء في شركات الأشخاص في تفكيك الشركات وقيام كل شريك بالاستقلال بمشروع فردي صغير ، أو على الأقل سوف يكون أصغر من شركة التضامن أو التوصية التي كانت تجمع عدة شركاء معاً .

- كما أننا لا نفهم كيف يكون الحرمان من التمتع بإعفاءات ضريبية كان القانون السابق يحققها للشركاء في شركات الأشخاص، نقول لا نفهم كيف يكون ذلك دافعاً لهذه الشركات على الأخذ بمعايير المحاسبة المصرية، وتأكيد دور مهنة المحاسبة والمراجعة في إعداد القوائم المالية لهذه الشركات ؛ وكيف يؤدي ذلك إلى خفض مجالات الخلاف والنزاع مع المأموريات الضريبية ؟ وما علاقة ذلك أصلاً بمعايير المحاسبة أو بدور مهنة المحاسبة والمراجعة ؟

من الواضح أن هناك من أراد أن يروج للقانون الجديد وهو في سبيل ذلك يضفي على القانون مزايا ليست فيه، ويدفع عنه عيوب تعتريه، ولا يعنيه في سبيل ذلك أن يلوي عنق الحقيقة، ويقرر عكس الواقع، وذلك دأب كثيرين في كل عصر .

على أية حال، فإننا نجد أن الضريبة على الأشخاص الاعتبارية تسري على :

(١) الأشخاص الاعتبارية : وتتضمن :-

أولاً : الأشخاص الاعتبارية التابعة للقطاع الخاص : وهي تلك الشركات التي تخضع لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتتمثل في شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة :

- **شركات المساهمة Incorporated Companies**

عرفت المادة الثانية من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الشركة المساهمة بأنها الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين في القانون ، كما نصت المادة (٣١) على أن القيمة الاسمية للسهم لا يجب أن تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد عن ألف جنيه . وتقتصر مسئولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التي أكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود ما أكتتب فيه من أسهم . ويكون للشركة اسم تجاري يشتق من

الغرض من إنشائها ، ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء أو اسم أحدهم عنواناً لها .

ويذهب فقهاء القانون التجاري إلى أن شركة المساهمة هي المثل الظاهر للأشخاص الاعتبارية ؛ حيث لا أهمية فيها لأشخاص الشركاء ، وحيث يتجزأ رأس المال إلى أسهم متساوية القيمة يكون التنازل عنها جائزاً ، وتتحدد مسئولية المساهم بقدرها ؛ لذلك لا يترتب على خروج المساهم من الشركة أو اختفائه منها أو فقدان الثقة فيه تأثير على استمرار الشركة ،كما إذا مات المساهم أو فقد أهليته أو أفلس .

- **شركات التوصية بالأسهم Joint Stock Companies**

وهي شركة يتكون رأسمالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر ؛ وأسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم أو أكثر ، ويمكن تداولها على النحو المبين في القانون .

وتختلف شركة التوصية بالأسهم عن شركة التوصية البسيطة Company in commendam في أن المساهمين فيها يحلون محل الموصين ، ويسأل الشريك المتضامن أو الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة وديونها مسئولية غير محدودة ، بينما لا يسأل الشريك المساهم (الموصي) إلا في حدود الأسهم التي أكتتب فيها .

وقد نصت المادة (١١١) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن " يعهد بإدارة شركة التوصية بالأسهم إلى شريك متضامن أو أكثر ، كما أن المادة (١١٢) من ذات القانون نصت على أن يكون لكل شركة توصية بالأسهم مجلس مراقبة مكون من ثلاثة على الأقل من المساهمين أو غيرهم ، كما أشارت المادة (١١٥) إلى انتهاء الشركة بموت الشريك الذي يعهد إليه بالإدارة إلا إذا نص على غير ذلك .

- **الشركة ذات المسئولية المحدودة Limited Liability Company**

وقد عرفتها المادة الرابعة من القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ بأنها " شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها عن خمسين شريكا ، لا يكون كل منهم مسئولاً إلا بقدر حصته " ؛ كما أنه بمطالعة المادة (١١٦) من القانون السابق ، مع

المادة (٢٧١) من اللائحة التنفيذية لذات القانون ، نجد أن رأس مال الشركة ذات المسئولية المحدودة لا يقل عن خمسين ألف جنيه يقسم إلى حصص متساوية لا تقل قيمة كل منها عن مائة جنيه تدفع بالكامل .

ويشتمل هذا النوع من الشركات على خصائص متعددة يجعلها تجمع في الحقيقة بين الأشخاص الاعتبارية وشركات الأشخاص ، ففيها من الأشخاص الاعتبارية أن مسئولية الشريك محدودة بمقدار حصته في الشركة ، كما أن حصة الشريك تنتقل إلى ورثته ، ولا تكاد قواعد إدارة الشركة تختلف عما عليه في شركات المساهمة .

كما نجد فيها من شركات الأشخاص أن الشريك يكون صاحب حصة وليس مساهماً ، وحصص الشركاء ليست قابلة للتداول ، كما هو الحال بالنسبة للأسهم ، كذلك نجد أن رأس المال لا يتحصل عن طريق الاكتتاب العام بل عن طريق الاتفاق في عقد الشركة ، كما أن التنازل عن الحصص ليس حراً بل هو مقيد بما للشركاء من حق استرداد الحصة المبيعة بالشروط نفسها ، ، كما لا يجوز لهذه الشركات إصدار أسهم وسندات قابلة للتداول .

ثانياً : الأشخاص الاعتبارية التابعة للقطاع العام :

وفقاً لنص المادة (١٨) من القانون (٩٧) لسنة ١٩٨٣ في شأن هيئات القطاع العام وشركاته ؛ تعتبر الشركة من شركات القطاع العام في الحالات الآتية :-

(أ) كل شركة يمتلكها شخص عام بمفرده أو يساهم فيها مع غيره من الأشخاص العامة أو شركات وبنوك القطاع العام .

(ب) كل شركة يساهم فيها أو يمتلك جزءًا من رأسمالها شخص عام أو أكثر بنسبة لا تقل عن ٥١ % مع أشخاص خاصة، وتدخل في هذه النسبة ما تساهم به شركات أو بنوك القطاع العام من حصة في رأس المال .

على أنه بعد صدور القانون رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ في شأن شركات قطاع الأعمال العام أصبحت الشركات التي تملكها الدولة تتكون من مجموعتين :

المجموعة الأولى : وهي شركات قطاع الأعمال العام التي يتضمن الشركات القابضة والشركات التابعة التي تؤسس وفقاً لأحكام هذا القانون ، وكذلك الشركات القابضة والتابعة التي حلت محل هيئات القطاع العام والشركات التي كانت تشرف عليها في ظل القانون (٩٧) لسنة ١٩٨٣ ، ثم أصبح يسري عليها الآن القانون (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ .

المجموعة الثانية : وتتضمن الشركات التي لها أنظمة خاصة كالبنوك وشركات التأمين ولا تزال خاضعة لأحكام القانون (٩٧) لسنة ١٩٨٣ ، مع العلم بأن المادة (٩) من مواد إصدار القانون (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ تجيز تحويل هذه الشركات إلى شركات قابضة أو تابعة تخضع لأحكامه وذلك بقرار من رئيس الجمهورية . وفي المادة الثانية من مواد إصدار القانون (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ ما يفيد أن الشركات القابضة قد حلت محل هيئات القطاع العام الخاضعة للقانون (٩٧) لسنة ١٩٨٣ المشار إليه كما تحل الشركات التابعة محل الشركات التي تشرف عليها هذه الهيئات

والشركة القابضة Holding Company:

هي كل شركة مساهمة يتم تأسيسها بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير المختص ، ويكون رأسمالها مملوكاً بالكامل للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة ، وينقسم رأسمالها إلى أسهم اسمية متساوية القيمة ولا يجوز تداولها إلا فيما بين الأشخاص الاعتبارية العامة .

أما الشركة التابعة Subsidiary Company:

فهي كل شركة مساهمة يتم تأسيسها بقرار من الوزير المختص بناءً على اقتراح مجلس إدارة الشركة القابضة ، ويتكون رأسمالها من أسهم متساوية قابلة للتداول في البورصة ولا تقل قيمة السهم عن خمسة جنيهات ولا تزيد عن مائة جنيه (المادة ١٨ من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١) ويكون ٥١ % على الأقل من رأسمالها مملوكاً لشركة قابضة .

(٢) شركات الأشخاص Partnerships:

وشركات الأشخاص هي تلك الشركات التي تقوم على توافر علاقة من نوع ما بين الأشخاص المكونين للشركة أو المشاركين فيها ، فالتركيز في

هذا النوع من الشركات على " الأشخاص " الذين يؤسسون الشركة وليس على " الأموال" التي يتكون منها رأس مال الشركة .

وقد صدر قانون التجارة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ وفي مادته الأولى من مواد الإصدار ما يلي " يلغى قانون التجارة الصادر بالأمر العالي في ١٣ نوفمبر ١٨٨٣ عدا الفصل الأول من الباب الثاني الخاص بشركات الأشخاص "

وقد ... القانون المشار إليه شركات الأشخاص فيما يلي :

(أ) شركات التضامن

وشركة التضامن هي الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكون اسماً لها .

والشركاء في شركة التضامن متضامنون وضامنون لجميع تعهداتها كما أن من خصائص هذه الشركات أن الشريك المتضامن يكون مسئولاً عن ديون الشركة حتى ولو من أمواله الخاصة ، وإذا ثبت أن شريكاً أو أكثر من المتضامنين معسر ، يكون على الشركاء المتضامنين الموسرين تحمل أنصبتهم في ديون الشركة ولو من أموالهم الخاصة .

لذا فإن هذا النوع من الشركات لا يقوم إلا بين أشخاص تجمعهم صلات أو علاقات وطيدة وتربط بينهم أواصر من المعرفة والثقة لا تتوافر في الأشخاص الاعتبارية .

(ب) شركات التوصية البسيطة :

وهي الشركة التي تُعقد بين شريك واحد أو أكثر مسئولين ومتضامنين ، وبين شريك واحد أو أكثر يكونون من أصحاب الأموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون موصين ، كما لا يجوز أن يدخل في عنوان الشركة اسم واحد من الشركاء الموصين ؛ وإذا دخل اسم الموصي في عنوان الشركة صار ملزماً على وجه التضامن بجميع ديون وتعهدات الشركة .

والشريك الموصي لا يلزمه من الخسارة إلا بقدر المال الذي دفعه أو الذي كان يلزمه دفعه إلى الشركة. ولذا فلا يجوز للشريك الموصي أن يمارس

عملاً متعلقاً بإدارة الشركة ولو بناءً على توكيل (مادة ٢٨ من قانون التجارة القديم) .

(ج) شركات المحاصة :

أشار قانون التجارة القديم (الفصل الأول من الباب الثاني) إلى هذا النوع من الشركات على أنها شركات تجارية ليس لها رأس مال وليس لها عنوان؛ وتختص بعمل أو أكثر من الأعمال التجارية ويتم ذلك وفقاً لإجراءات وحصص يتفق عليها الشركاء، وتكون الحقوق والواجبات التي لبعض الشركاء على بعض في هذه الشركات قاصرة على قسمة الأرباح أو الخسائر بينهم والتي تنشأ عن أعمال الشركة سواء حصلت منهم منفردين أو مجتمعين على حسب شروطهم (م ٦٢) . ورغم أن هذه الشركات تكون غير معلنة بشكل رسمي ، بمعنى أنه لا يكون لها سجل تجاري ولا بطاقة ضريبية ولا غيرها من إجراءات إعلان وشهر الشركات ؛ إلا أنه يجوز إثبات وجود شركة المحاصة بإبراز الدفاتر والخطابات (م ٦٣) .

فشركة المحاصة هي شركة غير ظاهرة أو غير معلنة، وبالتالي يحجب عنها القانون التجاري الشخصية المعنوية، ويقوم بإدارة الشركة أحد الشركاء ويدعى مدير المحاصة أو المدير الظاهر بينما يظل باقي الشركاء مستترين، حيث أن الشريك الظاهر يتعامل مع الغير باسمه وليس باسم الشركة لأن الشركة أصلاً غير معلنة.

وتتحدد الأرباح التي حققتها الشركة في هذه الحالة باسم المدير الظاهر بغض النظر عن وجود باقي الشركاء المستترين سواء كانوا متضامنين أو موصين ويعتبر هو أيضاً مسئولاً عن الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة التي تحددت باسمه.

أما إذا أصبحت شركة المحاصة ظاهرة ومعلنة وأصبح الشركاء فيها معلومين لمن يتعاملون مع الشركة، وذلك بأن قاموا بأعمال الإدارة أو عقد الصفقات باسم الشركة ولحسابها، تنقلب شركة المحاصة إلى شركة واقع حقيقية ويتم تقسيم الربح بين الشركاء، وبذلك يتم معاملتهم ضريبيا معاملة الشركاء في شركات الواقع.

وبالنسبة لشركات الواقع:

فهي الشركة التي يتوفى صاحبها ثم يستمر ورثته في إدارة الشركة واستغلال النشاط التجاري أو الصناعي الخاص بها ، ذلك أن استمرار هؤلاء الورثة في نشاط الشركة بعد وفاة مورثهم يعني قيام شركة واقع بين هؤلاء الورثة لأنهم لم يصبحوا شركاء بإرادتهم ورغبتهم ولكن ظروف وفاة مورثهم فرضت عليهم هذا الواقع فأصبحوا شركاء في شركة واقع لامناص منه. وتتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة في شركات الواقع كما يلي:

(١) تتحد الأرباح باسم المورث حتى تاريخ وفاته عن السنوات السابقة التي قد لا تكون قد تم المحاسبة عليها ضريبياً، وكذلك عن السنة الأخيرة من حياة المورث وذلك من بدايتها حتى تاريخ وفاته.

(٢) تتحدد الأرباح بعد ذلك حسب اتفاق الشركاء في تقسيمها بينهم، ويتم تحديد الأرباح باسم كل وارث شخصياً حسب نصيب كل منهم في الأرباح الحقيقية.

وقد أشارت المادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ إلى أنه " إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها في القانون " ، وهو ما يعني أن يستفيد كل منهم من خصم الإعفاء الشخصي (٤٠٠٠ جنيه) بالإضافة إلى الشريحة المعفاة وقدرها (٥٠٠٠ جنيه) ؛ وغيرها من المزايا التي قصرها القانون على الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص الاعتبارية .

وقد أطلق القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على هذه الشركات جميعاً تعبير " شـــركات الواقع " سواء كانت شركة محاصة أو منشأة فردية آلت بـــالميراث إلـــى ورثـــة معينين .

وشركة الواقع كما عرفتها المادة الأولى من مواد القانون(٩١) لسنة ٢٠٠٥ هي : **" الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية . "**

(٣)الجمعيات التعاونية واتحاداتها :

وتشمل الجمعيات التعاونية في المجال الزراعي والإنتاجي والاستهلاكي بمختلف مسمياته والتي تنظمها القوانين الخاصة بها .

(٤) الهيئات العامة Public Authorities

والهيئة العامة هي شخص إداري عام يدير مرفقاً عاماً، ويقدم من خلاله خدمة أو مصلحة عامة، وله شخصية اعتبارية مستقلة عن الدولة، كما أن لها موازنة مستقلة ملحقة بالموازنة العامة للدولة، ويؤول فائض أرباحها للدولة كما تتحمل الدولة ما يصيبها من خسائر أو عجز.

والأصل أن أموال هذه الهيئات أموال عامة، كما أنها تمارس نشاطاً عاماً لا يهدف إلى الكسب، بمعنى أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح أساساً مما يجعلها خارج نطاق فرض الضريبة ، ولا تخضع بالتالي للضريبة، طالما أنها تعمل في إطار تقديم خدماتها العامة ، حيث أن الهيئات العامة هي عبارة عن مصالح عمومية أو إدارية تتمتع بشخصية معنوية عامة ولها ذاتية مستقلة والغرض من قيامها هو إدارة مرفق عام .

فإذا خرجت الهيئة العامة عن إطار نشاطها الخدمي العام وزاولت نشاطاً تجارياً أو صناعياً ، فإن ما يتحقق من أرباح عن هذه الأنشطة غير الداخلة في إطارها ، يخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، أي أن ما يخضع للضريبة هو الأرباح التي تحققها هذه الهيئات العامة عن الأنشطة ذات الصبغة التجارية أو الصناعية أو المالية .

ومن أمثلة الهيئات العامة في مصر : هيئة البريد ، والهيئة العامة للمواصلات ، وهيئة الكهرباء ، وهيئة النقل العام ... وغيرها .

(٥) البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية

أخضع القانون البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء كانت أصلية أو كان مركزها الرئيسي في الخارج ، أو كانت فروعاً لهذه البنوك والشركات والمنشآت ، وذلك بالنسبة للأرباح التي تحققها عند مباشرة نشاطها في مصر .

وتتخذ البنوك وشركات التأمين شكل الشركات المساهمة ، إذ لا يجوز أن تتولى هذه الأعمال شركات توصية بالأسهم أو شركات ذات مسئولية محدودة ، كما أن المادة رقم (٥) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ تنص على عدم جواز

قيام شركات التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة بأعمال التأمين أو البنوك أو الادخار أو تلقي الودائع أو استثمار الأموال لحساب الغير .

أما عبارة المنشآت الأجنبية فيندرج تحتها كل منشأة أجنبية سواء اتخذت شكل شركة مساهمة أو توصية بالأسهم أو شركة ذات مسئولية محدودة .

وقد حددت المادة (١٦٥) من القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ الأشكال المتعددة التي يمكن أن تكون عليها هذه المنشآت الأجنبية فيما يلي :

(١) البنوك والشركات الأجنبية التي تعمل في مصر حتى ولو كان مقرها القانوني أو مركز إدارتها في الخارج .

(٢) فروع الشركات الأجنبية التي تتخذ في مصر مركزاً لمزاولة أعمالها سواء كان هذا المركز ممثلاً في شكل فرع أو مكتب للإدارة أو غير ذلك .

(٣) الوكالات التي تديرها الشركات الأجنبية في مصر ، وتعامل هذه الوكالات معاملة الفروع أو مكاتب الإدارة في حالة :

(أ) ما إذا كانت الشركة الأجنبية تديرها بنفسها أو عن طريق أحد مستخدميها

(ب) إذا كان للوكيل سلطة إبرام العقود نيابة عن الشركة .

(ج) إذا كان الوكيل يتصرف فيما تحت يديه من بضائع ومنتجات الشركة طبقاً لأوامرها أو تنفيذاً لتعاقدها .

وعلى هذا تخضع الأرباح التي تحققها فروع الشركات الأجنبية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية عن الجزء من الأرباح الذي تحقق مباشرة عن عملياتها في مصر .

(٦) الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة .

والأصل أيضاً أن ما تقدمه الإدارة المحلية من خدمات أو غيرها لا يخضع للضريبة باعتباره خدمات عامة لا تستهدف تحقيق الربح ، إلا أنه إذا أنشأت الإدارة المحلية وحدات تابعة تقدم خدمات أو سلع تستهدف من ورائها تحقيق الربح ، ففي هذه الحالة تخضع الأرباح المحققة عن هذه الأنشطة للضريبة .

سعر الضريبة The Tax Rate:

حددت المادة (٤٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ سعر الضريبة على النحو التالي :

- " يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠% من صافي الأرباح السنوية.
- واستثناءً من السعر الوارد في الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠% كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%

ومن نص هذه المادة نجد أن القانون قد حدد سعراً عاماً للضريبة هو ٢٠% بعد أن كان ٤٠% في القانون القديم وهو ما يعني أن السعر العام قد انخفض إلى النصف عما كان عليه من قبل .

- **على أن المشرع الضريبي في القانون القديم كان قد أورد استثناءين على السعر العام :**
- **الاستثناء الأول :** يتعلق بالشركات الصناعية والشركات التي تتوجه للتصدير ؛ حيث كان الهدف هو تشجيع هذه الأنشطة الصناعية والتصديرية مما كان يتطلب تخفيف العبء الضريبي فجعل لها سعراً أقل هو ٣٢% بدلاً من ٤٠% .

وكانت مصلحة الضرائب قد أصدرت تعليماتها التفسيرية رقم (٧) لسنة ١٩٨٤ بتاريخ ٢٨/ ١١/١٩٨٤ بأن الشركة تعتبر صناعية إذا ما كانت مسجلة أو مقيدة في السجل الصناعي وفقاً للقانون ٢٤ لسنة ١٩٧٧ .

- **الاستثناء الثاني :** هو شركات البحث عن البترول وإنتاجه التي تتبع القطاع الخاص أي التي ليست من الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة ، فقد رفع السعر بالنسبة لها إلى ٤٠,٥٥% بدلاً من ٤٠% .

على أن القانون الجديد قد ألغى الاستثناء الخاص بالشركات الصناعية والشركات التي تتوجه للتصدير بينما أبقى على الاستثناء الخاص بشركات

البحث عن البترول وإنتاجه ، ويمكن القول بأن المادة (٤٩) قد أوردت استثناءين من السعر العام للضريبة (٢٠%) على النحو التالي :

- تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول ، والبنك المركزي بسعر ٤٠% .
- كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجه للضريبة بسعر ٤٠,٥٥ % .

وقد سبق أن ثار خلاف بشأن تحديد ماهية شركات البحث عن البترول وإنتاجه ، وتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة وانتهت هذه الجمعية في جلستها بتاريخ ١٥/ ٢/ ١٩٨٤ إلى أن عبارة " شركات البحث عن البترول وإنتاجه لها وصف ومدلول قانوني معين ينصرف إلى تلك الشركات التي تربطها بالدولة اتفاقيات امتياز تحدد لها مناطق البحث والاكتشاف وغير ذلك بحيث لا يمكن لشركة أن تشتغل بالبحث عن البترول وإنتاجه في مصر دون ترخيص بذلك من الدولة تأخذ به هذه الشركات الشكل القانوني ، وبدون هذه الإجراءات وهذا الشكل القانوني لا يمكن لشركة أياً كانت طبيعتها وصلتها بالبحث عن البترول وإنتاجه أن تكتسب هذا الوصف ، وتخضع أرباحها بالتالي لسعر ضريبة ٤٠,٥٥% . أما ما عداها من شركات الخدمات البترولية التي لا تربطها بالدولة مثل هذه الاتفاقيات فإن أرباحها تخضع للضريبة بسعر ٤٠% .

أما السبب الذي من أجله تحدد السعر المشار إليه وهو ٤٠,٥٥% ، فهو سبب تاريخي بحت ، ذلك أن شركات البحث عن البترول وإنتاجه في ظل أول قانون للضرائب في مصر وهو القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ كانت تخضع توزيعاتها للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وملحقاتها ، وكانت هذه الضريبة تحسب على النحو التالي :

ضريبة أصلية	١٧%
ضريبة البلدية	٢٠,٥٥ % (تمثل ١٥% من الضريبة الأصلية)
ضريبة الدفاع	١٠,٥٠%
ضريبة الأمن القومي	٨%

ضريبة الجهاد	٢,٥ %
إجمالي	ـــــــ ٤٠,٥٥ %

وعلى الرغم من أن هذه الضرائب قد تم إلغاؤها بهذا التفصيل المشار إليه، إلا أن المشرع الضريبي قد ارتأى أن تظل النسبة ثابتة بالنسبة لشركات البحث عن البترول وإنتاجه كما هي دون تغيير حفاظاً على الحصيلة من ناحية ، ولأن هذه الشركات كانت تعامل بهذا السعر وفقاً لاتفاقيات موقعة مع الشركات الأجنبية ، ولم يكن هناك ما يدعو لإلغاء هذه الاتفاقيات بغرض تغيير السعر .

الباب الثاني

وعاء الضريبة على الأشخاص الاعتبارية

Net Taxable Profits

رأينا أن المادة (٤٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد نصت على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية..."

وعلى هذا فإن وعاء الضريبة هو " صافي ربح الشخص الاعتباري " والذي يتحدد محاسبياً بالفرق بين إجمالى الإيرادات التي تخص السنة محل المحاسبة، وإجمالي التكاليف والمصروفات التي تخص نفس الفترة.

على أن ثمة خلافاً بين **الربح المحاسبي** كما تحدده الأعراف والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وبين **الربح الضريبي** أي الربح المتخذ وعاءً للضريبة .

وفي هذا الباب نعرض لكيفية تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .

الفصل الثاني : التكاليف واجبة الخصم من الإيراد الإجمالى .

الفصل الثالث : مشاكل وحالات خاصة .

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة
Taxable Revenues

نصت المادة (٥١) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه " يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب " .

ومفاد المادة السابقة أن المشرع قد أحال في تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة للشخص الاعتباري؛ إلى نفس الأحكام التي تحكم تحديد صافي الدخل والمطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي والتي وردت ضمن الأحكام الخاصة بالأشخاص الطبيعيين.

وقد أحسن المشرع صنعاً عندما أحال إلى أحكام النشاط التجاري والصناعي الخاصة بالأشخاص الطبيعيين عند تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، لأنه بذلك قد وحد القواعد المطبقة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ، بغض النظر عن اختلاف من يؤول إليه الدخل وما إذا كان شخصا طبيعيا أو شخصاً اعتبارياً ، كما أنه تفادى ما كان موجوداً من عدم اتساق في الأحكام التي تطبق عليهما .

وبالرجوع إلى نص المادة (١٧) من القانون والمتعلقة بالنشاط التجاري والصناعي نجدها تنص على أن " **تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١ و ٢ و ٣) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول ، وكذلك أرباح**

التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم "

ويتضح من نصوص القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أن المشرع الضريبي قد أخذ بالمفهوم الشامل للربح أي أنه أخضع كل ما يدخل في حوزة المنشأة من إيرادات تحققت لها على مدار السنة محل التحاسب الضريبي سواء كانت هذه الإيرادات تتصل بنشاطها العادي أو لا تتصل به ؛ وبمعنى آخر فإن المشرع الضريبي قد قصد إلى إخضاع جميع أنواع إيرادات المنشأة سواء تلك التي تحققت من نشاطها العادي أو تلك التي تتحقق بصفة عرضية أو طارئة أثناء مباشرتها لهذا النشاط ، أو كانت ناتجة من بيع أصل من أصولها أو التعويض عن هلاك أو الاستيلاء على هذا الأصل ؛ أو حتى الأرباح التي تتحقق عند التصفية .

وبذلك يمكن القول بأن الإيرادات الخاضعة للضريبة تتضمن ما يلي :

أولاً : الإيرادات العادية (الايرادية) :

وهي الإيرادات التي تحققها الشركة من خلال قيامها بأنشطتها العادية التي قامت من أجلها في إنتاج وتصنيع وبيع أو تسليم منتجاتها و خدماتها في السوق ، وهي إيرادات متكررة ومنتظمة إلى حد كبير أي أنها تتسم بصفة التكرار والانتظام والدورية .

وبذلك تتمثل الإيرادات العادية فيما يتحقق للشركة من إيرادات نتيجة مزاولتها لنشاطها الرئيسي من بيع السلع والخدمات التي قامت من أجله ، فإذا كانت الشركة تمارس نشاطاً تجارياً ؛ فإن إجمالي إيراداتها العادية تتمثل فيما تحصل عليه مقابل بيع السلعة أو السلع التي تتاجر فيها ، وذلك بعد طرح جميع كل المصروفات والتكاليف التي تكبدتها في هذا السبيل .

أما إذا كانت الشركة تمارس نشاطاً صناعياً فإن إجمالي إيراداتها العادية تتمثل في قيمة إيرادات المبيعات ، بعد طرح تكلفة البضاعة المباعة وفقاً للمبادئ المطبقة في محاسبة التكاليف.

ولعله من المناسب أن نشير هنا إلى ضرورة تطبيق مبدأ الاستحقاق المتعارف عليه محاسبياً ، وكذلك مبدأ تحقق الإيرادات بالبيع ، بمعنى أن الإيراد يعتبر قد تحقق بمجرد إتمام عملية البيع حتى ولو لم يتم تحصيل الثمن بعد ، أو

سوف يتم تحصيله لاحقاً في فترات تالية ، فالعبرة في تحقق الإيراد هـو تمـام عملية البيع ، وليس تحصيل قيمة المبيعات .

ثانياً : الإيرادات العرضية أو الفرعية :

وهي تلك الإيرادات التي تحققها الشركة دون أن تكـون داخلـة فـي نشـاطها الرئيسي الذي قامت من أجله ؛ وهي ذات صلة غير مباشرة بنشاط الشركة الأصلي ، وقد تتسم بالدورية والتكرار؛ أو تكون عارضة وطارئة وتحدث لمرة واحـدة أو لمرات محدودة ومن أمثلتها :

(١) إيراد الاستثمارات في أوراق مالية أو أراضي زراعية وعقارات مبنية .

(٢) العوائد الدائنة التي تحصل عليها الشركة .

(٣) الخصم المكتسب .

(٤) التعويضات التي تحصل عليها الشركة من الحكومة أو إحدى الهيئات .

(٥) الديون المعدومة المحصلة .

فالإيرادات العرضية إذن هي تلك الإيرادات التي تحققها المنشأة من عمليات عارضة قد تكون غير دورية وغير متكررة، ولا تدخل في مجال نشاطها الأساسي، وإنما تحققت عرضاً أثناء قيامها بهذا النشاط، ومن ذلك مثلاً إيرادات الأوراق المالية في منشاة صناعية، أو الفوائد الدائنة التي تحصل عليها هذه المنشأة من البنوك على ودائعها لديها، والخصم المكتسب، والتعويضات والإعانات ... الخ.

ثالثاً : الأرباح الرأسمالية Capital Gains :

وهى تلك الأرباح التي تنتج من بيع أصل من الأصول الثابتة، أو من التعويضات المترتبة على هلاكها أو الاستيلاء على أحد هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها .

والربح الرأسمالي هو الربح الذي يتحقق من :

- بيع أصل من الأصول الرأسمالية للشركة.
- ما يتحقق من ربح نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصـل مـن هذه الأصول سواء أثناء قيام الشركة أو عند انقضائها.

مثال(١) :

تمتلك إحدى المنشآت آلة تم شراؤها منذ خمس سنوات بتكلفة إجمالية ١٠٠,٠٠٠ جنيه، ويبلغ معدل إهلاكها السنوي ١٠%، استغنت عنها المنشأة فقامت ببيعها بمبلغ ٦٠,٠٠٠.

فهل حققت ربحاً من ذلك، وما هو مبلغ الربح الرأسمالى إذا وجد؟

تكلفة الآلة وقت شرائها	١٠٠,٠٠٠
يخصم:مجمع إهلاك حتى تاريخ البيع	
(١٠٠,٠٠٠ × ١٠%)×٥	٥٠,٠٠٠
إذن تكلفة الآلة الدفترية وقت البيع	٥٠,٠٠٠
سعر البيع	٦٠,٠٠٠
ربح رأسمالي يخضع للضريبة	١٠,٠٠٠

مثال(٢) :

منشأة صناعية تمتلك مخزناً في أحد الأحياء الشعبية، وقد تم إزالة هذا المخزن ضمن مجموعة من المنشآت لإقامة كوبري علوي في هذه المنطقة، وقد حصلت الشركة على تعويض من الدولة قدرة ٢٠٠,٠٠٠ جنيه علماً بأن تكلفة هذا المخزن وقت الإزالة كان ١٧٠,٠٠٠ جنيه.

من الواضح هنا أن الأرباح الرأسمالية في هذا المثال تبلغ ٣٠,٠٠٠ جنيه وتخضع للضريبة.

وبذلك فإن الربح الرأسمالي يتمثل في الفرق بين ثمن بيع الأصل الثابت أو قيمة التعويض المحصل مقابله ، وبين صافي التكلفة الدفترية لهذا الأصل الثابت .

ولا يخفي على القارئ أن صافي التكلفة الدفترية لأي أصل ثابت تتمثل في الفرق بين تكلفة اقتناء هذا الأصل الثابت مطروحاً منها مجمع الإهلاك الخاص به حتى تاريخ التصرف أو الهلاك .

وسوف نعرض ببعض التفصيل لأنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة فيما يلي :

الإيرادات العادية :

يجب على مأمور الضرائب الفاحص أن يعطي اهتماماً خاصاً ببعض المشاكل التي قد تظهر عند تحديد الإيرادات الجارية أو العادية أو الإيرادية الخاضعة للضريبة ، ومن أهم المشكلات التي يمكن أن تواجه مأمور الضرائب في هذا الصدد :

أولاً : البضاعة المباعة من شركة تابعة إلى الشركة القابضة أو لشركة تابعة أخرى :

في ظل قانون الضرائب يتم محاسبة شركات قطاع الأعمال العام القابضة والتابعة كل على حدة باعتبار أن لكل منها شخصية اعتبارية مستقلة ، ومن هنا فإن عمليات البضاعة التي تتم بين الشركة القابضة وبين شركاتها التابعة ، أو تتم بين مجموعة الشركات التابعة وبعضها البعض تعتبر عمليات بيع كاملة بمعنى أنه يجب الاعتراف بالربح الذي تحقق منها ، ويجب أن تدرج بالتالي هذه العمليات ضمن مبيعات الشركة التي خرجت هذه البضاعة من مخازنها وفقاً لأسعار البيع ، ويعتبر ربحها محققاً من وجهة نظرها ، حتى ولو كانت هذه البضاعة لا تزال في مخازن الشركة المشترية لها دون بيع حتى نهاية السنة المالية .

ثانياً : البضائع المرسلة من الشركة إلى فروعها :

وهنا يجب أن تتم التفرقة بين حالتين :

(أ) حالة الفروع المحلية :

أي التي توجد داخل النطاق الإقليمي للدولة التي يقع فيها المركز الرئيسي وبالتالي فهذه الفروع ليست منشأة مستقلة ، وليس لها شخصية معنوية مستقلة ، ومن هنا فإن كل من المركز الرئيسي وفروعه التابعة له يعتبرون جميعاً وحدة محاسبية واحدة من وجهة النظر الضريبية . وبناءً على ذلك :

- إذا لم يتمكن الفرع من بيع البضاعة المرسلة إليه حتى نهاية السنة المالية فإنها تدرج ضمن مخزون آخر المدة في قوائم الجرد للمركز الرئيسي على أساس تكلفتها وليس على أساس سعر بيعها باعتبار أنها لم يتم بيعها بعد .
- أما إذا تمكن الفرع من بيع هذه البضاعة أو جزء منها ، فإن ما تم بيعه فقط هو الذي يعتبر أن ربحه قد تحقق ومن ثم يخضع هذا الربح للضريبة .

(ب) في حالة الفروع الموجودة بالخارج :

وفي هذه الحالة يعتبر الفرع وحدة محاسبية مستقلة ، وله شخصية معنوية منفصلة ، وتعالج البضاعة المرسلة كما يلي : -

- البضاعة الباقية دون بيع في مخازن الفرع لا يجب إدراجها ضمن مخزون آخر المدة في قوائم الجرد للمركز الرئيسي.
- تعتبر البضاعة المرسلة للفرع ضمن مبيعات المركز الرئيسي ، ويعتبر ربحها قد تحقق حتى ولو كان الفرع لم يقم ببيعها بعد .

ثالثاً : بضاعة الأمانة :

يقصد ببضاعة الأمانة تلك التي ترسلها الشركة إلى وكلائها بغرض البيع لحسابها نظير عمولة ، ويتم ذلك بموجب فاتورة تسمى الفاتورة الصورية والتي يتحدد فيها السعر على أساس التكلفة زائداً نسبة مئوية معينة كربح .

ولا تعتبر البضاعة المرسلة للوكيل كأمانة في حكم المبيعات ؛ إلا إذا قام الوكيل ببيعها فعلاً ، أما ظلت في مخازن الوكيل حتى نهاية الفترة دون بيع فأنها تعتبر جزءًا من المخزون السلعي ويتم تقويمها بالتكلفة دون الاعتراف بالربح الذي لم يتحقق بعد نتيجة عدم بيعها .

وفقاً لما سبق يتم معاملة بضاعة الأمانة ضريبياً على النحو التالي :

- إذا كانت قد سجلت ضمن المبيعات ؛ وثبت فعلاً أنها قد بيعت، فليس هناك مشكلة في هذه الحالة حيث يعتبر الربح قد تحقق فعلاً بـالبيع وبالتالي يخضع للضريبة .
- إذا لم تكن هذه البضاعة قد بيعت كلها أو جزء منها ؛ رغم أنها قـد سبق وسجلت ضمن المبيعات ، ففي هذه الحالة يجب استبعاد الربح الذي يخصها والذي تضخم به ربح الشركة دون سند من الواقع .
- البضاعة الباقية لدى الوكلاء حتى آخر العام يتم إدراجها ضمن قوائم الجرد بالتكلفة وليس بسعر البيع .

رابعاً: المبيعات غير النقدية (أو مقابل أصول عينية):

قد تقوم الشركة ببيع بضاعة وتحصل في مقابل ذلك على أصول عينيـة أخرى، وفي هذه الحالة فإن على مأمور الضرائب أن يحسب قيمة مبيعات هـذه البضاعة وفقاً للقيمة السوقية للأصول العينية التي حصلت عليها الشركة في تاريخ إجراء العملية ؛ على أنه من المنطقي ألا تزيد هذه القيمة السوقية المتخذة أساسـاً لحساب قيمة المبيعات عن قيمة البضاعة بسعر بيعها المعتاد في الشركة.

خامساً: تقييم المخزون السلعي:

المخزون السلعي هو المخزون من البضاعة المعدة للبيـع فـي المشـروعات التجارية، أما في المشروعات الصناعية ، فإن تعبير المخزون السلعي ينصرف إلى ثلاث أنواع من المخزون:

أ- المخزون من المواد الخام Raw Materials

ب- المخزون من الإنتاج تحت التشغيل In process or In Progress

جـ-المخزون من الإنتاج التام Finished products

ووفقاً لمبادئ وأصول محاسبة التكاليف، فإن هناك طريق وسياسات مختلفة يمكن استخدامها لتسعير هذا المخزون ، فهناك سياسة الوارد أولاً يصـرف أولاً First in First out (FIFO) وسياسة الـوارد أخيـراً يصـرف أولاً Last in- First out (LIFO)، وسياسة متوسط التكلفة وغيرها من السياسات ، كما أن الشركة قـد تتبـع

طريقة الجرد الدوري للمخزون Periodic Inventory أو طريقة الجرد المستمر Perpetual Inventory... وهكذا.

ولم يلزم التشريع الضريبي الشركة بتطبيق سياسة معينة أو طريقة محددة، ولذلك ليس من حق مصلحة الضرائب أن تفرض على الشركة تطبيق سياسة أو طريقة دون غيرها، ولكن كل ما على مأمور الضرائب الفاحص أن يراعيه هو أن يتحقق من أن الشركة قد طبقت مبدأ الثبات والاستمرار consistency بمعنى أنها تطبق نفس السياسة التي سار عليها العمل في الشركة من سنة لأخرى، دون تعديل أو تغيير، فإذا ما أتضح له أن الشركة قد غيرت سياستها في سنة معينة عما كان يسير عليه التطبيق في السنوات السابقة، ففي هذه الحالة على مأمور الضرائب أن يحسب الأثر الذي ترتب على هذا التعديل والتغيير وأن يقوم بتعديل صافي الربح به وفقاً لما تسفر عنه المقارنة.

مثال (٣):

بلغ الربح المحاسبي من واقع الإقرار الضريبي الذي قدمته إحدى شركات المساهمة في ٢٠٠٦/٦/٣٠ مبلغ ٢٥٠,٠٠٠ جنيه وقد قام مأمور الضرائب بفحص حسابات ودفاتر ومستندات الشركة وأتضح له ما يلي:

١- هناك بضاعة مرسلة لإحدى وكلاء البيع بالعمولة قيمتها وفقاً لسعر الفاتورة الصورية ٥٠,٠٠٠ جنيه وقد سجلت ضمن المبيعات ، ولكن أتضح أن هناك جزءاً من هذه البضاعة قدره ١٠,٠٠٠ جنيه لم يتم بيعها بعد ولازالت لدى وكيل البيع مع العلم بأن سعر الفاتورة الصورية يتحدد على أساس (التكلفة+٢٥%).

٢- هناك بضاعة مرسلة لإحدى الفروع المحلية، تبلغ تكلفتها ٣٠,٠٠٠ جنيه، وقد تم تسجيلها ضمن المبيعات بسعر البيع الذي يتم تحديده على أساس (التكلفة +٢٠%) وقد أتضح أن نصف هذه البضاعة لا يزال في مخازن الفرع ولم يتم بيعه بعد.

٣- هناك فاتورة مبيعات آجلة ربحها ١٢٠٠٠ جنيه لم تسجل في الدفاتر.

٤- تم إرسال بضاعة لإحدى الشركات التابعة قيمتها ٢٠,٠٠٠ جنيه ولم يتم بيعها بعد ولازالت في مخازن الشركة التابعة، ولذلك قيدتها الشركة ضمن قوائم الجرد باعتبارها مخزون بتكلفة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه.

٥- ضمن المشتريات ١٠,٠٠٠ جنيه ثمن شراء حاسب إلى وطابعتين لمكتب رئـيس مجلس إدارة الشركة.

٦- هناك مردودات مشتريات قيمتها ٣٠٠٠ جنيه تم ردها للموردين ولم تسجل فـي الدفاتر أو تخفض بها تكلفة المشتريات.

٧- تقوم الشركة بتطبيق سياسة الأخير× الأول مع طريقة المخزون الـدوري، إلا أن المأمور الفاحص لاحظ أن الشركة هذا العام قد غيرت سياسة التسعير إلى طريقة الأول × الأول وقد تمكن مأمور الضرائب من الحصول على البيانات التالية فيما يتعلق بالمشتريات خلال الفترة الأخيرة من السنة المالية:

تاريخ الشراء	الكمية	تكلفة الوحدة
ابريل	٥٠٠٠	١٠ جنيه
مايو	١٠,٠٠٠	٨ جنيه
يونية	٢٠,٠٠٠	٦ جنيه
إجمالي	٣٥٠٠٠ وحدة	

وقد تبين لمأمور الضرائب أن كمية المخزون آخر المدة ١٥٠٠٠ وحدة، وقد قـدرتها الشركة بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، وكان سعر الســوق فــي ذلــك التــاريخ ١٠٠,٠٠٠ جنيه.

كشف تعديلات الإقرار الضريبي

الربح من واقع الإقرار الضريبي		٢٥٠,٠٠٠
يضـــــاف:		
قيمة مبيعات لم تسجل	١٢,٠٠٠	
قيمة الربح المحقق في البضاعة المرسلة للشركة التابعة	٥,٠٠٠	
مشتريات حاسب إلى وطابعتين	١٠,٠٠٠	
فرق تقييم مخزون آخر المدة	٤٠,٠٠٠	
قيمة مردودات مشتريات لم تسجل في الدفاتر	٣,٠٠٠	
		٧٠,٠٠٠
يخصم :		٣٢٠,٠٠٠
أرباح غير محققة في بضاعة لدى الوكيل	٢,٠٠٠	
أرباح غيرمحققة عن البضاعة الباقية بمخازن الفرع المحلي	٣,٠٠٠	
		٥,٠٠٠
صافي الربح الضريبي بعد التعديل		٣١٥,٠٠٠

ملاحظات على كشف التعديلات على الإقرار الضريبي:

١- البضاعة الباقية لدى وكيل العمولة، لم يتم بيعها بعد وبالتالي لا يجب احتساب أي ربح عليها لأن القاعدة المحاسبية العامة هي أن الربح لا يتحقق إلا بالبيع.

ولكن الشركة كانت قد أدرجت قيمة البضاعة بالكامل بسعر الفاتورة الصورية ضمن المبيعات، مما يعنى أن هناك تضخماً في الربح عما يجب أن يكون عليه، ويتمثل هذا الجزء غير المحقق في الربح الذي يتعلق بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه الباقية دون بيع، ويتم حسابه كما يلى :

$$\text{الربح غير المحقق} = 10{,}000 \times \frac{25}{125} = 2000 \text{ جنيه}$$

٢- يلاحظ أن الفرع المرسلة إليه البضاعة هو فرع محلى، وبالتالي فإنه يعتبر مع الشركة الرئيسية كوحدة محاسبية واحدة إذ ليس للفرع المحلى شخصية معنوية مستقلة، وبالتالي فإن ما يرسل له من المركز الرئيسي لا يعتبر قد تم بيعه ولا يحسب له ربح إلا إذا كان قد تم بيعه لطرف خارجي ، وطالما أن هناك جزء باق لم يتم بيعه بعد ولا يزال في مخازن الفرع ، فلا يجب احتساب ربح عليه، ومن ثم يخصم الربح الذي يتعلق بهذا الجزء.

الربح عن الجزء الباقي في المخازن من البضاعة المرسلة للفرع

= (٣٠,٠٠٠ × ٥٠%) × ٢٠% = ٣٠٠٠ جنيه.

ملحوظة: يمكن احتساب هذا الربح بطريقة أخرى:

إجمالى الربح المضاف على تكلفة البضاعة كلها

= ٣٠,٠٠٠×٢٠% = ٦٠٠٠ جنيه

∴ الربح الذي يخص الجزء غير المباع وهو نصف البضاعة

$$= 6000 \times \frac{1}{2} = 3000 \text{ جنيه.}$$

٣- فاتورة المبيعات التي لم تسجل في الدفاتر سواء كان ذلك بسبب السهو والخطأ أو لأي سبب متعمد بهدف تخفيض قيمة إيرادات المبيعات الحقيقية تضاف على صافي الربح بقيمة ما تضمنه من أرباح وهى ١٢٠٠٠ جنيه.

٤- البضاعة المرسلة للشركة التابعة تعتبر بضاعة مباعة لأن الشركة التابعة لها شخصية معنوية مستقلة عن الشركة القابضة أو الشركات التابعة الزميلة لها، وبالتالي فحتى لو كانت هذه البضاعة لاتزال في مخازن الشركة التابعة، فإنه من وجهة نظر الشركة القابضة (الأم) تعتبر عملية بيع كاملة ويحسب لها أرباح كاملة.

ولذلك يضاف إلى الربح المحاسبي من واقع الإقرار الفرق بين قيمة هذه المبيعات وتكلفتها:

الربح = ٢٠,٠٠٠ - ١٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه.

٥- الحاسب الآلي والطابعات الخاصة به، لا تعتبر مشتريات بضاعة بل هي أصول ثابتة، إما أن تظهر ضمن بند الأثاثات المكتبية أو في بند مستقل، ولذلك لا يجب إدراجها ضمن بند المشتريات لأن هذا البند الأخير يتعلق بمشتريات البضاعة التي تتعامل فيها الشركة، وعلى هذا فإن إدراجها بالخطأ ضمن مشتريات البضاعة أدى في الواقع إلى زيادة تكلفة المشتريات ، وبالتالي إلى تقليل صافي الربح الخاضع للضريبة، مما يتطلب إضافة قيمة هذه البنود إلى صافي الربح المحاسبي من واقع الإقرار للوصول إلى صافي الربح الضريبي.

٦- مردودات المشتريات تؤدى إلى تخفيض تكلفة المشتريات، وبالتالي زيادة الربح الخاضع للضريبة ، إلا أن محاسب الشركة لم يقم بإثبات هذه المردودات ولم يخصمها من قيمة المشتريات وهو ما أدى بالتبعية إلى ظهور صافي الربح بأقل من حقيقته بهذا المبلغ ، مما يتطلب معه إضافة هذا المبلغ إلى صافي الربح المحاسبي طبقاً للإقرار المقدم من الشركة.

٧- بالنسبة لمخزون آخر المدة، سبق الإشارة إلى أنه ليس ثمة إلزام على الشركة لتطبيق سياسة معينة لتسعير المخزون دون غيرها ، لكن الأهم هو أن تطبق الشركة مبدأ الثبات بمعنى الاستمرار في تطبيق نفس السياسة من سنة لأخرى، لأن أي تعديل في سياسة تسعير مخزون آخر المدة سوف يؤثر على صافي الربح في السنة التي يحدث فيها هذا التعديل ، وإذا اضطرت الشركة لتغيير هذه السياسة لأي سبب فإن عليها أن تفصح عن ذلك في قوائمها المالية وتحدد مقدار التغير في صافي الربح الذي حدث بسبب هذا التغيير في السياسة، ولذلك فإن على مأمور الضرائب أن يحدد هذا الفرق ويحدد تأثيره على صافي الربح ثم يقوم بتعديل صافي الربح المحاسبي بقيمة هذا الفرق للوصول إلى صافي الربح الضريبي.

ويلاحظ أن الشركة هذا العام طبقت سياسة الأول× الأول، وبذلك يكون قيمة المخزون كما يلي:

بالتكلفة = ١٥٠٠٠ وحدة × ٦ جنيه = ٩٠٠٠ جنيه

بينما سعر السوق = ١٠٠٠٠ جنيه.

وطالما تأخذ بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل فمعنى ذلك أن مخزون آخر المدة ظهر في دفاتر الشركة بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه.

بينما كان الأجدر بها أن تطبق نفس سياستها القديمة التي سارت عليها طوال السنوات الماضية، وهى سياسة الأخير× الأول، ولو كانت قد طبقتها كانت قيمة المخزون آخر المدة تساوى:

٥٠٠٠٠ =١٠×٥٠٠٠

٨٠٠٠٠ =٨×١٠٠٠٠

تكلفة مخزون آخر المدة = ١٣٠٠٠٠

وهكذا يتضح أن الشركة قومت المخزون آخر المدة بسعر ٩٠٠٠٠ جنيه بينما كان التقييم الصحيح هو ١٣٠٠٠٠، وبالتالي فإن صافي الربح يكون قد انخفض عن حقيقته بـ ٤٠٠٠٠ جنيه (١٣٠٠٠٠-٩٠٠٠٠) ولذلك يجب إضافة هذا المبلغ إلى صافي الربح الوارد في الإقرار المقدم من الشركة.

ثانياً: الإيرادات العرضية أو الفرعية:

سبق الإشارة إلى هذا النوع من الإيرادات يتمثل في الإيرادات التي تتحقق للشركة عن غير طريق نشاطها الرئيسي أو العادي الذي قامت من أجله، فهي ترتبط بعمليات فرعية أو عارضة مرتبطة بشكل غير مباشر بنشاطها الرئيسي ، وقد تكون هذه الإيرادات متصلة بمزاولة النشاط ، أو غير متصلة به، ويتم معالجتها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على النحو التالي:

١-الإيرادات الفرعية والعارضة المتصلة بمزاولة النشاط أو مباشرة المهنة:

وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، فإن الأرباح التي تخضع للضريبة هي الأرباح التي تتحدد على أساس الإيراد الناتج عن " جميع العمليات " ، كما أن المادة (٤٧) تقرر فرض الضريبة على "صافي الأرباح الكلية" للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها ، وبذلك فإن ما يخضع للضريبة هو نتيجة العمليات وما تحقق عنها من ربح أياً كان مصدره ، وسواء كان ذلك عن نشاطها الرئيسي أو عن غيره من الأنشطة العرضية والثانوية ، ومن ذلك:

أ- **الإعانات والمنح:**

وهى ما تحصل عليه الشركة سواء من الحكومة أو من غيرها ومن أمثلتها الإعانات التي تمنحها الحكومة لشركات القطاع العام من إعانات إنتاج أو إعانات تصدير فإذا كانت هذه الإعانات في شكل نقدي فليس في الأمر مشكلة، حيث يكون المبلغ مقدراً بشكل لا يثير اللبس، أما إذا كانت هذه الإعانات في شكل عيني فإن قيمتها تتحدد وفقاً للقيمة السوقية لهذه الأصول العينية وقت الحصول عليها.

وفي جميع الحالات تدرج هذه الإعانات والمنح ضمن الإيرادات وتخضع للضريبة باعتبارها من الإيرادات العرضية المتصلة بالنشاط.

ب- **الديون المعدومة المحصلة:**

وهى الديون التي سبق إعدامها في سنوات سابقة ثم أمكن للشركة إعادة تحصيلها بعد تحسن موقف المدينين بها.

فإذا كانت مصلحة الضرائب كان قد سبق لها اعتماد هذه الديون في سنة إعدامها واعتبرتها خسارة وخفض بها الربح الضريبي في تلك السنة، فإنها في هذه الحالة تعتبر إيراداً يضاف للإيرادات ؛ طالما أنه تم إعادة تحصيلها ، أما إذا كانت المصلحة لم يسبق لها أن اعتمدت هذه الديون في سنة إعدامها لأي سبب ، فليس من حق المأمور الفاحص أن يدرجها ضمن الإيرادات أو ضمن الأرباح.

جـ- **أرباح العملات الأجنبية :**

وهى الأرباح التي تظهر بسبب تعامل الشركة بالعملة الأجنبية؛ ذلك أنه نتيجة تقلب أسعار هذه العملات في مقابل الجنيه المصري قد تحقق الشركة أرباحاً (أو تحقق خسائر) حسب الأحوال ، فإذا حققت الشركة ربحا نتيجة تعاملها بالعملات الأجنبية يظهر في قائمة الدخل ضمن الإيرادات العرضية ، والعكس صحيح إذا كان المحقق خسارة حيث يدخل ضمن المصروفات والخسائر.

وفي شركات القطاع العام التي تطبق النظام المحاسبي الموحد تفتح الشركة حساباً بإسم حـ/موازنة أسعار العملات الأجنبية ضمن حـ/ الأرصدة الدائنة الأخرى ، وترحل إلى هذا الحساب ما قد ينشأ من فروق في أسعار العملة بين تاريخ استخدامها وتاريخ الحصول عليها، ويقفل رصيد هذا الحساب في نهاية العام في حـ/ العمليات الجارية:

- إذا كان رصيد حـ/موازنة أسعار العملات دائناً يقفل في حـ/ إيرادات تحويلية – تقلبات أسعار العملات الأجنبية.
- إذا كان رصيده مديناً يقفل في حـ/ تحويلات جارية تحصيصية- تقلبات أسعار العملات الأجنبية.

أما في القطاع الخاص ، فإن المبادئ المحاسبية وتعليمات مصلحة الضرائب تتفقان على فتح حساب يسمى حـ/ فروق عملات أجنبية تسجل فيها فروق العملية بالزيادة أو النقص وفقاً للسعر المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ تحقق الإيراد أو استحقاق المصروف مقارنة بالسعر وقت إعداد القوائم الختامية وفي نهاية السنة المالية يتم قفل رصيد هذا الحساب في قائمة الدخل أو حـ/الأرباح والخسائر حسب الأحوال، أما الشركات التي تقوم بإعداد ميزانياتها وحساباتها وقوائمها بالعملة الأجنبية، فإن صافي الربح النهائي يتم تقييمه على أساس ترجمة هذه العملة الأجنبية للجنيه المصري وفقاً لسعر الصرف المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ إقفال ميزانية السنة محل المحاسبة.

د- التعويضات:

قد تحصل المنشأة أو الشركة أو الجهة على مبالغ بصفة تعويضات وفي هذه الحالة يجب التفرقة بين:

- **التعويضات التي يحكم بها لصالح الشركة بسبب قضايا تتصل بمباشرة النشاط** مثل التعويض عن فسخ عقد أو عدم تنفيذه أو عن التأخر في تنفيذه... وغير ذلك. وتعتبر هذه التعويضات من الإيرادات الخاضعة للضريبة.
- **التعويضات عن هلاك أصول متداولة كالبضاعة** وكانت مصلحة الضرائب قد أصدرت تعليمات تفسيرية تعتبر هذه التعويضات كلها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة حتى ولو كانت الشركة قد استخدمت مبالغ هذه التعويضات في إحلال أصول متداولة جديدة بدلاً من الهالكة.

والواقع أن هذه التعليمات تخالف المبادئ المحاسبية كما تخالف مبادئ العدالة، وتتنافي مع الاتساق في المعالجة بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة فلاشك أن ما يعتبر ربحاً يخضع للضريبة هنا هو الفرق بين تكلفة الأصل المتداول الهالك، وبين مبلغ التعويض الذي تم الحصول عليه أما إذا كانت مصلحة الضرائب تريد

اعتبار كل مبلغ التعويض ربحاً ، فعليها في المقابل أن تعتبر كل قيمة البضاعة الهالكة خسارة حتى يتسق المنطق في المعاملة.

كذلك نجد أن لمصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية تعتبر التعويض إيراداً في السنة التي يتم تحصيله فيها والحصول عليه، باعتبار أن واقعة التحصيل هي التي تستوجب القيد في الدفاتر، وبالتالي لا يعتبر التعويض ربحاً محققاً إلا في السنة التي تم تحصيله فيها.

وتتناقض هذه التعليمات من وجهة نظرنا مع مبدأ الاستحقاق الذي يطبق في الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفي معظم أنواع الضرائب الأخرى.

ولذلك نرى أن ما ينتج عن التعويض من ربح يتحقق في سنة ثبوته لصالح الشركة سواء كان ذلك بحكم قضائي أو بحكم إتفاقي بغض النظر عن واقعة التحصيل في حد ذاتها، وذلك تماشياً مع مبدأ الاستحقاق، ومع منطق الأمور.

- **التعويضات عن هلاك الأصول الثابتة**، ويدخل ذلك ضمن معالجة الأرباح الرأسمالية التي سنعرض لها بالتفصيل فيما بعد.

هـ- الفوائد الدائنة:

وهى الفوائد التي تنشأ بسبب عمليات ترتبط بنشاط الشركة ، ومن أمثلتها:

- فوائد البيع بالتقسيط.
- فوائد التأخير.
- فوائد القروض.
- فوائد الحسابات الجارية والإيداعات بالبنوك.
- فوائد الحسابات الجارية للعملاء.

وتدخل هذه الفوائد ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

مع ملاحظة أن الفوائد على القروض التي تقرضها الشركة لشركات أخرى ، تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ،

وقد قررت المادة (٥٢) أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق

الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .وهو ما سنعرض له في حينه .

كذلك يلاحظ أنه بالنسبة للفوائد على الإيداعات بالبنوك فإنها معفاة من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

و- العمولات الدائنة:

وتمثل قيمة المبالغ التي تحصل عليها الشركة كعمولة من الغير نظير أداء أعمال معينة أو مقابل تصريف بضاعة أو غير ذلك، وبالتالي فهي ناتجة عن عمليات تتصل بمباشرة المهنة وتدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ز- الإيجارات الدائنة:

وتتضمن المبالغ المستحقة على الغير نظير انتفاعهم بعقارات الشركة أو أية أصول ثابتة أخرى .

٢- الإيرادات الفرعية أو العارضة غير المتصلة بمباشرة المهنة أو مزاولة النشاط:

وقد نصت المادة (٥٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه يخضع للضريبة بنفس السعر (٢٠%) وبدون خصم مقابل التكاليف المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .

كما أن المادة (٥٦) تنص على أنه تخضع للضريبة بسعر (٢٠%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة في مصر والتي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها وتشمل هذه المبالغ:

- العوائد Interests
- الإتاوات Royalties عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ، ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي يكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة .

- مقابل الخدمات Charges for services، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج .

ومن النصوص السابقة نجد أنه يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يلي :

- العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة، فقد تحصل الشركة على عمولة بمناسبة توسطها بين طرفين وتسهيل إجراء التعاقد في صفقة ما على الرغم من أن نشاطها الرئيسي لا تدخل فيه أعمال الوساطة والسمسرة.
- مقابل حقوق المعرفة أو استغلال أو أداء، وهى المبالغ التي تحصل عليها الشركة من الغير مقابل السماح له باستخدام ما يخصها من نماذج أو تركيبات لمستحضرات معينة، أو استخدام معلومات تتعلق بأسرار صناعية أو تجارية أو علمية ، أو السماح لهذا الغير باستخدام ما يخص الشركة من علامات تجارية أو براءات اختراع، أو استعمال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية سواء في مصر أو في الخارج .

على أنه يلاحظ أن المشرع قد ألزم المنشآت والأشخاص المنصوص عليها في المادة (٥٦) ، (٥٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، بأن تحجز الضريبة المستحقة وتوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم .

وعلى هذا يراعى مأمور الضرائب ألا يضيف هذه الإيرادات إلى وعاء الضريبة مرة أخرى، وإلا حدث ازدواج ضريبي وأخضع نفس الوعاء للضريبة مرتين ، ذلك أنه من المفترض أن هذه الإيرادات قد سبق حساب الضريبة المستحقة عليها وتم خصمها من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب.

مثال رقم (٤):

كان الربح المحاسبي لشركة توصية بالأسهم ١٥٠٠٠٠ جنيه عن العام المنتهى في ٢٠٠٦/٦/٣٠ وقام الفاحص الضريبي بفحص دفاتر ومستندات الشركة وأتضح له ما يلي:

١- هناك ١٠٠٠٠ جنيه ديون معدومة محصلة أدرجت ضمن الإيرادات، وكانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت ٦٠٠٠ جنيه فقط من هذه الديون سنة إعدامها.

٢- هناك ضمن الإيرادات ١٢٠٠٠ جنيه تعويض حكم به القضاء للشركة، نتيجة قيام إحدى الشركات العميلة بفسخ تعاقدها مع الشركة، ولم تحصل الشركة من هذا المبلغ سوى ٧٠٠٠ جنيه فقط حتى تاريخ نهاية السنة المالية.

٣- بلغ رصيد حـ/ أرباح العملات الأجنبية ٨٠٠٠ جنيه أدرجت بالكامل ضمن الإيرادات، إلا أن المأمور الفاحص اكتشف أنه يتضمن ٣٠٠٠ جنيه عبارة عن ربح ناتج من إعادة تقويم رصيد الحساب الجاري للشركة بالدولار لدى بنك مصر.

٤- لم يدرج ضمن الإيرادات مبلغ ٢٥٠٠جنيه فوائد أقساط مستحقة على عملاء البيع بالتقسيط.

٥- حصلت الشركة على تعويض من شركة التأمين قدره ١٥٠٠٠ جنيه مقابل ما أصاب البضاعة من تلف نتيجة حريق بمخازنها، وكانت تكلفة البضاعة المحترقة ١٠٠٠٠ جنيه وقامت الشركة باستخدام مبلغ التعويض في شراء بضاعة بدلا من المحترقة. وأدرجت الشركة ضمن الإيرادات ٥٠٠٠ جنيه فقط.

٦- حصلت الشركة على منحة من وزارة الصناعة عبارة عن ٣٠٠٠ جنيه نقداً، ٦٠٠٠ جنيه معدات مكاتب وأثاثات للموظفين وتم إدراجها ضمن الإيرادات إلا أن القيمة السوقية لمعدات المكاتب والأثاث تبلغ ٧٥٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء ما يلزم من تعديلات على الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي.

الحـــــــــل

كشف التعديلات

صافي الربح المحاسبي		١٥٠,٠٠٠
يضاف إليه :		
فوائد أقساط البيع بالتقسيط	٢٥٠٠	
تعويض عن حريق بضاعة	١٠,٠٠٠	
فرق قيمة الإعانات العينية	١٥٠٠	
		١٤,٠٠٠
		١٦٤,٠٠٠
يخصم منه :		
ديون معدومة محصلة	٤,٠٠٠	
تعويض قضائي	٥,٠٠٠	
ربح إعـــادة تقـــويم رصـــيد	٣,٠٠٠	
حـــ/جاري		١٢,٠٠٠
صافي الربح الضريبي		١٥٢,٠٠٠

ويلاحظ على كشف التعديلات السابق ما يلي :

(١) أن فوائد البيع بالتقسيط قد تم إضافتها لصافي الـــربح المحاســـبي ؛ لأنها إيرادات متصلة بمباشرة المهنة وبالتالي يخضع للضريبة

(٢) التعويض الذي حصلت عليه الشركة من شركة التأمين يعتبر بالكامل من ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً للتعليمات التفسيرية التي كانت قد أصدرتها مصلحة الضرائب؛ وبالتالي تعتبر هذه التعويضات

كلها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة حتى ولو كانت الشركة قد استخدمت مبالغ هذه التعويضات في إحلال أصول متداولة جديدة بدلاً من الهالكة، ونظراً لأن الشركة كانت قد أدرجت ٥,٠٠٠ جنيه فقط من مبلغ التعويض البالغ ١٥,٠٠٠ جنيه فيجب بالتالي إضافة ١٠,٠٠٠ الباقية ضمن الإيرادات .

(٣) الإعانات العينية تقدر بقيمتها السوقية وهي ٧٥٠٠ جنيه ، بينما أدرجتها الشركة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه فقط ، وبالتالي يجب إضافة الفرق لصافي الربح المحاسبي وهو ١٥٠٠ جنيه .

(٤) طالما أن مصلحة الضرائب لم تكن قد اعتمدت من الديون المعدومة إلا ٦٠٠٠ جنيه في سنة إعدامها ، فأنه عند تحصيل هذه الديون لا تعتبر إيرادات خاضعة للضريبة إلا ذلك الجزء السابق اعتماده أي ٦٠٠٠ جنيه وبالتالي فإن الـ ٤٠٠٠ جنيه باقي المبلغ المحصل من هذه الديون لا يجب إضافته على الربح المحاسبي ، إلا أن الشركة كانت قد أدخلت هذا الجزء ضمن الإيرادات مما يجب معه إعادة خصمه من الربح لتصحيح هذا الخطأ

(٥) تقضي تعليمات مصلحة الضرائب بأن ما يعتبر إيراداً هو ما يتم تحصيله فعلاً من التعويضات ، وبالتالي يجب خصم الجزء الذي لم يحصل بعد من الإيرادات والذي أضافته الشركة خطأ على إيراداتها وهو ٥٠٠٠ جنيه .

(٦) أرباح إعادة تقييم رصيد حـ/ أرباح العملات الأجنبية تعتبر أرباحاً غير حقيقية لم تتحقق فعلاً حتى نهاية الفترة المحاسبية محل التحاسب ، وبالتالي لا يجب إدراجها ضمن الإيرادات ؛ وتكون الشركة قد سبق وأضافتها لإيراداتها على سبيل الخطأ ، مما يتطلب تصحيح الأمر بإعادة خصم هذا المبلغ (٣٠٠٠ جنيه) من صافي الربح المحاسبي وصولاً للربح الضريبي .

ثالثاً: الأرباح الراسمالية:

الربح الرأسمالي كما أسلفنا هو الربح الذي يتحقق من:

- بيع أصل من الأصول الرأسمالية المملوكة للشركة.
- ما يتحقق من ربح نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول الرأسمالية سواء:

أ- أثناء حياة الشركة.

ب- أو عند انقضائها بالتصفية أو خلافه.

- حالة بيع أصل من الأصول الرأسمالية للشركة:

ويقصد بذلك قيام الشركة بإرادتها بالتصرف بالبيع في أصل من أصولها الثابتة إما بسبب انتهاء الغرض من اقتنائه، أو لانتهاء فترة عمرها الإنتاجي أو تشغيلها الإقتصادى، أو لتخفيض حجم الإنتاج والمبيعات، أو لأي سبب آخر تـراه إدارة الشركة . والربح الرأسمالي في هذه الحالة يتمثل في الفرق بين ثمن بيع الأصل الثابت وصافي قيمته الدفترية.

أي أن:

صافي الربح الرأسمالي= ثمن بيع الأصل الثابت- صافي القيمة الدفترية.

وصافي القيمة الدفترية لأي أصل ثابت تتمثل في تكلفة الأصل الثابت مطروحاً منها مجمع الإهلاك منذ بداية تشغيل الأصل الثابت حتى تاريخ بيعه.

- حالة هلاك أصل ثابت أو الاستيلاء عليه:

قد يهلك أحد الأصول الثابتة بسبب حادث أو حريق مثلاً وتكون الشـركة قـد أمنت عليه لدى إحدى شركات التأمين وفي حالة تحقق الخطر المـؤمن ضـده، تحصل الشركة على مبلغ كتعويض من شركة التأمين، كما قد يتم الاستيلاء على الأصل الثابت (الأراضي مثلاً) من قبل الحكومة للمنفعة العامة، وتمنح الدولـة للشركة تعويضاً مقابل الاستيلاء على هذا الأصل أو جزء منه.

وفي الحالتين قد يتحقق للشركة ربح من جراء هذه العملية، وطبقا لنص المـادة (١٧) الفقرة الأولى فإنه يخضع للضريبة" الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول ، وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية " .

الربح الرأسمالي الناتج من التعويض= قيمة التعويض -صافي القيمة الدفترية للأصل.

مثال (٥):

قدمت إحدى شركات المساهمة إقرارها الضريبي مرفقاً به قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/٦/٣٠ وكان صافي الربح طبقاً للإقرار المقدم ٣٥٠٠٠٠ جنيه، وقد أتضح للفاحص الضريبي ما يلى:

١- قامت الشركة أثناء السنة ببيع آلات في ٢٠٠٤/١٠/١ بمبلغ ٩٥٢٠٠ جنيه وقد أتضح ما يلى:

- التكلفة الدفترية للآلات ١٥٠٠٠٠ جنيه.
- مجمع الإهلاك حتى ٢٠٠٤/٧/١ هو ٥٤٠٠٠ جنيه.
- نسبة الإهلاك (قسط ثابت) ١٢% سنوياً.
- معدل الإهلاك الذي تعتمده مصلحة الضرائب لهذا النوع من الآلات ١٥%.
- كانت مصاريف إزالة هذه الآلات ٢٠٠ جنيه.

٢- كانت الشركة تمتلك سيارة تكلفتها الدفترية ٤٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها حتى تاريخه ١٥٠٠٠ جنيه، وقد هلكت السيارة في حادث فحصلت الشركة على تعويض من شركة التأمين بمبلغ ٣٠٣٧٥ جنيه، ولم تدرج الشركة أي مبلغ كربح رأسمالي في دفاترها على اعتبار أن مبلغ التعويض يقل عن القيمة الحقيقية للسيارة في السوق في الوقت الحالي.

٣- باعت الشركة آلة بملغ ١٦٠٠٠ جنيه، وكانت صافي قيمتها الدفترية في تاريخ البيع ١٥٠٠٠ جنيه، إلا أن مأمور الضرائب أتضح له أن الإهلاك المحسوب لهذه الآلة طوال السنوات السابقة لا يتفق مع معدل الإهلاك من مصلحة الضرائب وقد أتضح أن صافي القيمة الدفترية للآلة وفقاً لهذا المعدل هو ٢٠٠٠٠ جنيه.

الحــــــل

كشف التعديلات

صافي الربح من واقع الإقرار		٣٥٠٠٠٠
يضاف		
فرق ربح رأسمالي للآلات المباعة	١٤٦٢٥	
ربح رأسمالي للسيارة الهالكة	٥٣٧٥	٢٠,٠٠٠
		٣٧٠,٠٠٠
يخصم		
ربح رأسمالى غير محقق في عملية بيع الآلة	١٠٠٠	
خسارة رأسماليةفي بيع الآلة	٤٠٠٠	٥٠٠٠
صافي الربح بعد التعديلات		٣٦٥,٠٠٠

**** ملاحظات:**

صافي ثمن البيع للآلة المباعة = ثمن البيع – مصاريف إزالة الآلات

= ٩٥٢٠٠ – ٢٠٠ = ٩٥٠٠٠

إهلاك الآلة من ٢٠٠٤/٧/١ حتى ٢٠٠٤/١٠/١ (تاريخ البيع)

= ١٥٠٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٣/١٢ = ٤٥٠٠

إجمالي مجمع إهلاك الآلة حتى تاريخ البيع:

=٥٤٠٠٠ + ٤٥٠٠ = ٥٨٥٠٠

صافي القيمة الدفترية للآلة = ١٥٠٠٠٠ – ٥٨٥٠٠ = ٩١٥٠٠

الربح الرأسمالي وفقاً لحسابات الشركة:

= **ثمن البيع – صافي القيمة الدفترية**

= ٩٥٠٠٠٠-٩١٥٠٠ = ٣٥٠٠ جنيه

وهذا هو الربح المحاسبي الذي أظهرته الشركة في دفاترها وإضافته على أرباحها.

ولكن مصلحة الضرائب تعتمد لهذا النوع من الأصول معدل إهلاك ١٥%، وليس ١٢% كما تسير الشركة، لذلك يعاد حساب الإهلاك، وبالتالي صافي القيمة الدفترية وفقاً لهذه النسبة كما يلي:

مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع:

مجمع الإهلاك حتى ٢٠٠٤/٧/١

= ٥٤٠٠٠ × $\frac{١٥}{١٢}$ = ٦٧٥٠٠ جنيه

+ الإهلاك لمدة ٣ شهور من ٢٠٠٤/٧/١ حتى ٢٠٠٤/١٠/١

= ١٥٠٠٠٠ × $\frac{١٥}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$ = ٥٦٢٥

إجمالي الإهلاك حتى تاريخ البيع ٧٣١٢٥

∴ صافي القيمة الدفترية للآلات

= ١٥٠٠٠٠- ٧٣١٢٥ = ٧٦٨٧٥

صافي الربح الرأسمالى = صافي سعر البيع – إجمالى التكلفة الدفترية للآلات

= ٩٥,٠٠٠ – ٧٦٨٧٥ = ١٨١٢٥ جنيه

وعلى هذا فإن الربح الرأسمالي:

من وجهة نظر مصلحة الضرائب	١٨١٢٥
بينما ما أثبتته الشركة فعلاً	٣٥٠٠
∴ هناك فرق ربح رأسمالي يضاف على صافي الربح المحاسبي	١٤٦٢٥

- **بالنسبة للتعويض عن السيارة:**

صافي القيمة الدفترية للسيارة = ٤٠٠٠٠- ١٥٠٠٠= ٢٥٠٠٠ جنيه

الربح الرأسمالي = ٣٠٣٧٥- ٢٥٠٠٠= ٥٣٧٥ جنيه .

وعلى هذا كان يجب على الشركة أن تظهر في قائمة الدخل مبلغ ٥٣٧٥ جنيه كربح رأسمالي بغض النظر عن سعر السيارة أو قيمتها الحالية في السوق.

- بالنسبة للآلة المباعة بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه بينما قيمتها الدفترية من وجهة نظر الشركة ١٥٠٠٠ جنيه، معنى ذلك أن الشركة قد حسبت عنها ربحاً رأسماليا قدره ١٠٠٠ جنيه ورحلته إلى حـ/ الأرباح والخسائر (أو قائمة الدخل)، بينما الواضح بعد ذلك أن هذه الآلة قد بيعت بخسارة وليس بربح رأسمالي، ولذلك يخصم ١٠٠٠ جنيه (١٦٠٠٠-١٥٠٠٠) من صافي الربح.

كما يجب أيضاً حساب الخسارة الرأسمالية للآلة هي:

ثمن البيع – صافي القيمة الدفترية الحقيقية

١٦٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ = (٤٠٠٠)

وتطرح من صافي الربح في كشف التعديلات.

- **الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع ممتلكات الشركة عند انقضائها وتصفيتها:**

رأينا أن المادة (١٧) قد حددت الربح الرأسمالي بأنه الناتج من بيع أصل من الأصول الرأسمالية – وهو ما تعرضنا له تفصيلاً فيما سبق- أو ما يتحقق من ربح نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول سواء أثناء قيام الشركة أو عند انقضائها أو تصفيتها.

وطبقاً لنص هذه المادة فإن الأرباح التي تتحقق عند تصفية الشركة تعتبر أرباحاً خاضعة للضريبة، وذلك بعد خصم مصاريف التصفية.

مثال (٦):

في ٢٠٠٦/٣/١ تقدمت إحدى شركات التوصية بالأسهم بآخر إقرار ضريبي لها، حيث تم تصفيتها وكانت قائمة المركز المالي للشركة على النحو التالي:

١٥٠,٠٠٠	أصول ثابتة	٨٠,٠٠٠	رأس المال
(٩٠,٠٠٠)	(-) مجمع إهلاك	(٣٠,٠٠٠)	(خسائر الفترة)
———		———	
٦٠,٠٠٠	صافي أصول ثابتة	٥٠,٠٠٠	صافي رأس المال
٤٠,٠٠٠	أصول متداولة	٢٠,٠٠٠	احتياطيات
		٣٠,٠٠٠	التزامات
———		———	
١٠٠,٠٠٠		١٠٠,٠٠٠	

وقد أتضح للفاحص الضريبي ما يلى:

١- تم بيع الشركة كوحدة واحدة بمبلغ ٩٧٠٠٠ على أن تنتقل كافـة أصـول وخصوم الشركة إلى المشتري .

٢- هناك عمليات تمت قبل تاريخ التصفية وتم إدراجها بالحساب الختامي للشركة في تاريخ التصفية، على النحو التالي:

أ- ١٥٠٠٠ القيمة السوقية لبضاعة مرسلة لإحدى وكلاء البيع بالعمولة، وقد تنازلت عنها الشركة للوكيل مقابل مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

ب- كان هناك أثاث مستهلك دفترياً، تم بيعه بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه، بينما أدرجت الشركة ١٥٠٠ جنيه فقط، كربح بيع لهذا الأثاث.

٣- هناك عمليات تمت قبل تاريخ التصفية ولم تدرج بالحساب الختامي للشركة في هذا التاريخ، وكانت كما يلى:

أ- مبيعات بضاعة بـــ ١٠٠٠٠ جنيه.

ب- مسحوبات بضاعة لإحدى الشركاء المتضامنين قيمتها السوقية ٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد كشف التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي لقياس الربح الضريبي.

**** ملاحظات:**

١- ربح التصفية= قيمة بيع الشركة كوحدة واحدة – حقوق الملكية.

= ٩٧٠٠٠ -٧٠٠٠٠= ٢٧٠٠٠ جنيه.

٢- طالما أن الأثاث المباع كان مستهلكاً دفترياً، فمعنى ذلك أن صافي قيمته الدفترية يساوى صفراً وكل ثمن بيعه يعتبر ربحاً خالصاً، ولذلك كان يجب على الشركة أن تدرج في الأرباح ٢٥٠٠ جنيه ولكنها لم تدرج إلا ١٥٠٠ جنيه، ولذلك يضاف للربح الفرق وهو ١٠٠٠ جنيه.

٣- المسحوبات التي حصل عليها أحد الشركاء المتضامنين تمثل ميزة عينية حصل عليها الشريك وتمثل توزيعاً للربح وليس تكليفاً عليه.

كشف التعديلات

خسائر الفترة		(٣٠٠٠٠)
يضاف:		
ربح تصفية	٢٧٠٠٠	
فرق ربح بيع أثاث	١٠٠٠	
مبيعات بضاعة	١٠٠٠٠	
مسحوبات بضاعة لشريك متضامن	٣٠٠٠	
		٤١٠٠٠
		١١٠٠٠
يخصم:		
خسارة بضاعة متنازل عنها للوكيل	٥٠٠٠	
		(٥٠٠٠)
الربح الضريبي بعد التعديل		٦٠٠٠

معالجة أرباح إعادة التقييم:

على أن هناك أرباحاً رأسمالية أخرى قد تتحقق نتيجة إعادة تقييم أصول المنشأة فهل تخضع هذه الأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة التقييم للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ؟ إن القراءة المتأنية لنصوص القانون الضريبي القديم رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ تكشف عن مجموعة من المتناقضات وعدم توحيد المعاملة الضريبية لنفس البند، والتي كان يعاني منها هذا القانون ؛ حتى صدر قانون الضرائب الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ؛ وهو ما نعرض له فيما يلي:

١- تنص الفقرة الثالثة من المادة (٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على عدم سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشاة الفردية او شركة الأشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة أو عند اندماجها في شركة مساهمة أخرى، وذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الأحوال في الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات.

٢- كما أن الفقرة الرابعة من المادة (٢٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ تقضى بعدم سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص عند تحويلها إلى شركات مساهمة، ولم تحدد الفقرة السابقة شروطاً لذلك.

٣- أما أرباح إعادة التقييم الناتجة من إعادة تقييم الأصول بسبب قيام شركة أموال بالمساهمة في تأسيس شركة مساهمة فإنه تخضع للضريبة على أن أرباح الأشخاص الاعتبارية لأنه لم يرد نص في القانون بإعفائها كما أن الأصل أن الأرباح الرأسمالية تخضع للضريبة، والبند رقم (٣) من المادة (١٢٠) من القانون ١٧٥ لسنة ١٩٨١ المعدل يعفي من الضريبة أرباح الاستغلال وليس الأرباح الرأسمالية.

٤- الأرباح الرأسمالية التي تنتج بسبب اندماج شركة أموال مع شركات أموال أخرى لا تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية لأن المادة (١٣٤) من

القانون ٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشـركات التوصـية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، تنص علـى أن "تعفـي الشـركات المندمجة ومساهموها كما تعفي الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة من جميع الضرائب والرسوم التي تستحق بسبب الاندماج المشار إليـه" ومـن بـين هـذه الضرائب الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٥- طبقاً لنص المادتين (٢٤)، (٢٦) من القانون (٨) لسنة ١٩٩٧ نجد ما يلى:

- تعفي الأرباح الناتجة من اندماج الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني من الضرائب والرسوم التي تستحق بسبب الانـدماج أو التقسـيم أو تغييـر الشـكل القانوني.
- يعفي من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري الصناعي أو الضـريبة علـى أرباح الأشخاص الاعتبارية بسبب الأحوال ناتج تقييم الحصص العينية التي تدخل في تأسيس الشركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة أو في زيادة رأسمالها.

ومن هاتين المادتين نجد أن أرباح إعادة التقييم في الحالات السابقة تعفي بدون أية شروط.

وهكذا يتضح أنه في حالة وجود منشأة فردية أو شركة أشخاص تقـوم بتقـديم حصة عينية أو تندمج في شركة أموال فمن الأفضل لها أن تقدم الحصة العينيـة أو تندمج في شركة أموال خاضعة لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (قانون ضمانات وحوافز الاستثمار) لأنها في هذه الحالة سوف تعفي أرباح إعادة التقييم من الضريبة بدون أية شروط متى تم تقديم الحصة العينية أو الاندماج في أي نوع مـن أنـواع الأشخاص الاعتبارية (مساهمة/ توصية بالأسهم/ ذات مسئولية محدودة).

بينما لو قدمت الحصة العينية أو اندمجت في شركة خاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإنها لا تعفي أرباح إعادة التقييم إلا لو قـدمت الحصـة أو تـم الاندماج في شركة مساهمة فقط، وبشرط أن يحتفظ مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الأحوال بالأسهم المقابلة لأنصبتهم لمدة خمس سنوات.

كذلك كانت إذا أرادت شركة أموال أن تساهم في تأسيس شركة أخرى فقد كان من الأفضل لها أن تساهم في تأسيس شركة أموال خاضعة للقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ لكي تعفي أرباح إعادة التقييم من الضريبة.

وقد تجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي إذا كان قد أخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة وهى الأرباح الناتجة عن بيع أصل ثابت أو التعويضات عن هلاك أو الاستيلاء على أصل ثابت، فإن المشرع الضريبي أيضاً في المادة ١١٧ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل كان يسمح بإمكانية استرداد الضريبة المدفوعة على هذه الأرباح الرأسمالية، وذلك باستنزال قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو الاستبدال، وذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة.

ومن نص المادة (١١٧) من القانون الضريبي القديم(١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته) يتضح أن المشرع كان يضع شروطاً لابد من توافرها لكي تتمتع الشركة بهذه الميزة:

١- أن يتم استخدام كامل ثمن بيع الأصول أو قيمة التعويض في شراء أصول ثابتة جديدة تحل محل الأصول الهالكة أو المبيعة.

- ومعنى ذلك أن هذه الميزة لا تتحقق للشركة إذا استخدمت جزءاً فقط من ثمن الأصول المبيعة أو قيمة التعويض.

- كما يجب وفقاً للنص أن تكون الأصول الجديدة المشتراة "تحل محل" الأصول السابقة أي تؤدى نفس عملها، فإذا تم شراء أصول ثابتة جديدة لأداء أعمال مختلفة عما كانت تؤديه الأصول المبيعة أو الهالكة أو المستولى عليها فلا تتمتع الشركة بميزة استنزال قيمة الضريبة السابق دفعها على الأرباح الرأسمالية.

٢- أن تؤدى الأصول الثابتة الجديدة إلى زيادة الإنتاج وتحسينه.

٣- أن يتم الاستخدام في نفس السنة التي تم فيها البيع أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة.

٤- أن يمسك الممول (الشركة) دفاتر منتظمة.

وعدم توافر هذه الشروط الأربعة أو أحدها يؤدى إلى عدم تمتع الشركة بميزة استنزال الضريبة على الأرباح الرأسمالية السابق دفعها.

وكما يتضح فإن هذه الشروط بعضها موضوعي مثل إمساك دفاتر منتظمة أو أن يتم الشراء والاستخدام في نفس سنة البيع أو السنتين التاليتين لها، ولكن بعض هذه الشروط يفتح باباً للإجتهادات الشخصية لمأمور الضرائب، ويفتح مجالاً لإدارة الشركات للتلاعب، ومن ذلك ضرورة التحقق من أن الآلات أو الأصول الجديدة المشتراة "تحل محل" الأصول المبيعة أو الهالكة أو المستولى عليها، وكذلك التحقق من أن هذه الآلات أو الأصول الجديدة "هي بالذات" قد ساهمت في زيادة الإنتاج وتحسينه.

على الرغم من أننا نلاحظ أن هذا الشرط بالذات قد تم حذفه من المادة رقم (٢٠) من القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فيما يتعلق بالضريبة الموحدة على الأرباح التجارية والصناعية، كما أنه في المادة (٢٠) قرر المشرع استنزال الأرباح الرأسمالية، بينما في المادة (١١٧) قرر استنزال قيمة الضريبة، كما يلاحظ أن المادة (٢٠) التي تطبق على شركات الأشخاص تستنزل قيمة الأرباح الرأسمالية من أرباح المهنة أو المنشأة، بينما المادة (١١٧) تستنزل قيمة الضريبة المدفوعة على هذه الأرباح من الضريبة المستحقة على الممول.

كما أن النص تجاهل حالة هامة من الحالات الموجودة في الواقع العملي، وهى حالة قيام الشركة بتصنيع أصل جديدة لاستخدامها أو "المشغولات الداخلية" فقد تقوم إحدى الشركات الصناعية الكبرى بتصنيع أصل أو آلة جديدة لاستخدامها الذاتي، وتستخدمها بدلاً من الأصل المبيع أو الهالك، وبالتالي فإن اشتراط النص على استخدام تعبير "شراء أصول رأسمالية" يعنى أنه لا يستفيد بهذه الميزة الشركات التي تقوم بتصنيع أصولها الثابتة في مثل هذه الحالات وهى تفرقة تتنافي مع روح القانون الضريبي ومع مفهوم العدالة، وتخالف المبادئ الاقتصادية السليمة، والغريب أن المشرع قد تدارك هذه الجزئية عند تعديله لنص المادة (٢٧) بند (٣)، ونص المادة (١١٤) بند (٢) عند إعطائه لميزة الإهلاك المعجل للآلات والمعدات الجديدة فسمح بمنح هذه الميزة سواء كانت المنشأة أو الشركة قد اشترت الآلات أو قامت بتصنيعها ؛ بينما حجب ميزة الوفر الضريبي للأرباح الرأسمالية عن الأصول التي تقوم الشركة بتصنيعها ومنحها فقط للأصول

المشتراة جديدة إذا كانت هذه العملية استخداماً لثمن أصول رأسمالية مباعة سواء في المادة (٢٠) أو المادة (١١٧) من القانون.

وهو ما كان يخلق من وجهة نظرنا نوعاً من عدم الاتساق والتناسق أو عدم التناغم الذي يجب أن سود مواد القانون الضريبي وهو ما يكشف عن غياب فلسفة ضريبية متسقة تقوم على أساس منطقي محددة وفكر واضح في ذهن المشرع الضريبي.

ومما سبق يتضح أن المادة (٢٠) كانت تفضل المادة (١١٧) في القانون القديم من ناحية الشروط المنصوص عليها في كلتا المادتين لاستنزال الأرباح الرأسمالية من أرباح المهنة أو النشاط، أو استنزال الضريبة على الأرباح الرأسمالية من الضريبة المستحقة على الممول فهذه الشروط أيسر في المادة (٢٠) عنها في المادة (١١٧). كما أن استنزال الأرباح الرأسمالية من أرباح المهنة أو النشاط المنصوص عليها في المادة (٢٠) أمر أعدل وأيسر من استنزال الضريبة على الأرباح الرأسمالية من الضريبة المستحقة على الممول والمنصوص عليها في المادة (١١٧).

وقد كان عدم الاتساق في نصوص التشريع القديم والسابق توضيحها تخلق نوعاً من عدم العدالة في المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية ، وهو ما يمكن إيضاحه بالأمثلة التالية :

١- ممول يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بلغت أرباحه الصافية التي تفرض عليها الضريبة عن سنة ١٩٩٧ (١٠٠,٠٠٠جنيه منها ٤٠,٠٠٠جنيه) أرباحاً رأسمالية نتجت عن بيع أصل من الأصول الرأسمالية المنشأة خلال السنة.

أ- إشترى الممول بمبلغ ٤٠,٠٠٠ جنيه في سنة ١٩٩٨ أصلاً إنتاجياً وبلغ صافي أرباح عن سنة ١٩٩٨ مبلغ ١٥٠,٠٠٠جنيه فعند فرض الضريبة وربطها عن سنة ١٩٩٨ يخصم مبلغ الـ ٤٠,٠٠٠ جنيه من مبلغ الـ ١٥٠,٠٠٠جنيه وتستحق الضريبة على مبلغ ١١٠,٠٠٠جنيه.

ب- ممول آخر يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بلغت خسارته من الاستغلال ١٠٠,٠٠٠جنيه عن سنة ١٩٩٧ وأرباحه من بيع أصل من الأصول الرأسمالية للمنشأة خلال السنة ٤٠,٠٠٠جنيه.

- فهذا الممول لا تفرض عليه ضرائب عن نفس هذه السنة لأن نتيجة عملياته أظهرت خسارة قدرها ٦٠,٠٠٠جنيه.
- فإذا ما أفترضنا أن هذا الممول أشترى في سنة ١٩٩٨ بمبلغ الـ٤٠,٠٠٠جنيه أصلاً إنتاجياً وبلغت أرباحه الصافية عن هذه السنة ١٢٠,٠٠٠جنيه. فعند فرض الضريبة وربطها عن سنة ١٩٩٨ يخصم مبلغ الـ٤٠,٠٠٠جنيه من مبلغ الـ١٢٠,٠٠٠جنيه وتستحق الضريبة على مبلغ ٨٠,٠٠٠ جنيه.

جـ- شركة مساهمة بلغت أرباحها الصافية التي تفرض عليها الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية عن سنة ١٩٩٧ مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠جنيه منها مبلغ ١٠٠,٠٠٠جنيه أرباحاً رأسمالية نتجت عن بيع أصل من الأصول الرأسمالية للشركة خلال السنة، مثل هذه الشركة تفرض الضريبة على أرباحها الصافية ١,٠٠٠,٠٠٠جنيه بسعر ٤٠% وتكون الضريبة المستحقة ٤٠٠,٠٠٠جنيه.

- فإذا ما إشترت الشركة في سنة ١٩٩٨ بمبلغ الـ١٠٠,٠٠٠جنيه أصل رأسمالي جديد يحل محل الأصل الرأسمالي المباع ويؤدى إلى زيادة الإنتاج وتحسينه، وبلغت أرباح الشركة الصافية عن هذه السنة ١,٥٠٠,٠٠٠ تستحق عليها الضريبة بسعر ٤٠% أي مبلغ ٦٠٠,٠٠٠جنيه، فعندئذ تكون الضريبة التي تستحق على الشركة عن هذه السنة مبلغ ٦٠٠,٠٠٠-(١٠,٠٠٠×٤٠%)= ٥٩٦,٠٠٠ جنيه، لأن الربح الرأسمالي أحد مكونات ربح الشركة الصافي الذي نفرض ونربط عليه الضريبة.

د-شركة مساهمة أخرى بلغت خسارتها من الاستغلال عن سنة ١٩٩٧ مبلغ ١,٠٠٠٠,٠٠٠جنيه، باعت في نفس السنة أصلا رأسماليا من أصولها بلغت أرباحها الرأسمالية منه ١٠٠,٠٠٠جنيه، فلا تستحق أية ضريبة عن هذه السنة لأن نتيجة عملياتها خسارة ٩٠٠,٠٠٠جنيه ولا يجوز القول بأن الربح الرأسمالي ١٠٠,٠٠٠جنيه تستحق عليه الضريبة بسعر ٤٠% أى مبلغ ٤٠,٠٠٠ جنيه لأن الضريبة لا تفرض على الربح الرأسمالي بل تفرض على نتيجة عمليات الشركة على اختلاف أنواعها التي أظهرت خسارة قدرها ٩٠٠,٠٠٠ جنيه.

- حققت هذه الشركة عن سنة ١٩٩٨ أرباحاً صافية قدرها ١,٥٠٠,٠٠٠ جنيه تستحق عليها الضريبة بسعر ٤٠% أى مبلغ ٦٠٠,٠٠٠ جنيه، فلا تستفيد هذه الشركة من خصم الضريبة عن سنة ١٩٩٧ من الضريبة المستحقة عن سنة ١٩٩٨ لأنه لا توجد ضريبة مستحقة عن سنة ١٩٩٧.

٣- بالنسبة للمادة (١١٧) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١: قد تكون هناك شركة أموال (شركة مساهمة مثلاً) كما في الحالة (د) من (٢) سالفة الذكر لا تستفيد من نص الفقرة الثانية من المادة (١١٧) رغم أنها نفذت ما جاء في هذه الفقرة من المادة المذكورة، وتكون هناك شركة مساهمة أخرى لم تطبق ما جاء بالفقرة الثانية من المادة (١١٧) من القانون بالنسبة لحالتها، ففي هذه الحالة تتساوى الشركتان في عدم الاستفادة من نص الفقرة الثانية من المادة (١١٧) من القانون: الشركة المساهمة الأولى التي نفذت ما جاء في الفقرة الثانية المشار إليها ولكن لم تربط عليها الضريبة لابتلاع خسارة الاستغلال الأرباح الرأسمالية كما سبق أن فصلناه في الحالة (د) م (٢) سالفة الذكر، وبالتالي لم تستفد من استنزال قيمة الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (١١٧) سالفة الذكر، مع الشركة المساهمة الأخرى التي لم تنفذ أصلاً ما جاء بالفقرة الثانية من المادة (١١٧) سالفة الذكر أو تكون نفذت ما جاء بها تنفيذاً منقوصاً، وبالتالي لم تستفد في الحالتين باستنزال قيمة الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الثانية من هذه المادة.

فهل هذه عدالة؟ إن العدالة مفقودة بالنسبة لهذه المادة من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ في حين أنه لو كان نص الفقرة الثانية من المادة (١١٧) كمثيله نص الفقرة الثانية من المادة (٢٠) من ذات القانون باستنزال الأرباح الرأسمالية من أرباح المهنة أو النشاط لتحققت العدالة المطلوبة في هذا الشأن.

وقد كنا نوصى باستصدار تعديل تشريعي لنص الفقرة الثانية من المادة (١١٧) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بأن يكون استنزال الأرباح الرأسمالية من أرباح الشركة عن السنة أو السنوات التالية للبيع أو للاستبدال، على غرار ما هو منصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (٢٠) من ذات القانون.

كما كنا نوصى أيضاً أن يعدل نص الفقرة الثانية من المادة (٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنسيقاً بين الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

والضريبة على أرباح شركات الأموال فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية، بأن يكون استخدام ثمن البيع أو التعويض بالكامل في شراء أصول رأسمالية جديدة، تحل محل الأصول المبيعة أو الهالكة وتؤدى إلى زيادة الإنتاج وتحسينه.

كما يجدر الإشارة إلى أن المادة (١٢٠) بند (٨) من القانون القديم كانت تعفي لمدة خمس سنوات أرباح الشركات الصناعية التي تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسين عاملاً فأكثر من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وينسحب هذا الإعفاء بلاشك إلى جميع الأرباح التي تحققها هذه الأشخاص الاعتبارية وينسحب هذا الإعفاء بلاشك إلى جميع الأرباح التي تحققها هذه الشركات في فترة الإعفاء بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وإلى هذا ذهبت التعليمات التفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٩٦ التي صدرت عن مصلحة الضرائب في ١٩٩٦/٧/٢٧.

على أن القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد ألغى هذا الإعفاء وغيره من الإعفاءات ، بدعوى أنه لا يمكن الجمع بين تخفيض سعر الضريبة ووجود الإعفاءات في نفس الوقت كما أن القانون الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد غير كثيراً في هذه المعالجة للأرباح الرأسمالية ، ومن ذلك مثلاً :

(١) إن المادة الثالثة من مواد إصدار القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد نصت على إلغاء بعض مواد القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ ومن بينها المواد ٢٤ ، ٢٦ وهو ما يعني أن المشرع الضريبي قد ألغى الإعفاءات التي كانت مقررة على الأرباح الناتجة من اندماج الشركات أو تغيير شكلها القانوني ، كما ألغى الإعفاء المقرر على ناتج تقييم الحصص العينية-التي تدخل في تأسيس الشركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة أو في زيادة رأسمالها وبذلك فلم تعد أرباح إعادة التقييم في الحالات السابقة تعفي من الضريبة

(٢) في المادة (٥٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد أعفي الأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة التقييم " في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر ، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم ، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية

وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي :

١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .

٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .

٣- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .

٤- شراء أو الاستحواذ على ٥٠% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ؛ سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة .

٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة .

٦- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال .

وقد تعرضت اللائحة التنفيذية للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المواد من ٦١ - ٦٤ لتفاصيل المعالجة الضريبية للأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة من إعادة التقييم على النحو التالي :

- عرضت المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية للشروط اللازم توافرها لإعفاء الأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة التقييم حيث ذكرت أنه

" لا يدخل في وعاء الضريبة ؛ في حكم المادة (٥٣) من القانون الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ، وذلك بالشروط الآتية :

١. أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني.

٢. أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير .

بينما ذهبت المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية إلى أنه " في تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون ، على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمساكها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم .

أما المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية فنصت على أنه " لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون ، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني .

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو التالي :

١. في حالة التصرف في الأصول الثابتة ، المنصوص عليها في البنود [١] و [٢] و [٤] من المادة (٢٥) من القانون تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف .

٢. بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند [٣] من المادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني ؛ وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقا لأحكام المادة (٢٦) من القانون .

٣. يتم متابعة حركة الاحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني . وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين [١] و [٢] من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطيات .

أما المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية فقد نصت على أنه " في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر منها ، ودون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم .

ويعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري .

ومما سبق يتضح لنا أن القانون الضريبي الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد أعفى الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم الناتجة من تغيير الشكل القانوني ، على أنه وضع لهذا الإعفاء شروطاً إذا تحققت فلن يكون هناك ثمة ربح رأسمالي لإعفائه ، ومن ذلك الشرط الخاص بأن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني ، لأن إثبات هذه الأصول والالتزامات بالقيم الدفترية يعني ألا يتم إثباتها بالقيم بعد إعادة التقييم ، فمن يأتي الربح الرأسمالي ؟ وكيف يتم إثبات وجوده وحدوثه ؟

كما أن حساب الإهلاك للأصل الذي يتم إعادة تقييمه بسبب تغيير الشكل القانوني للشركة فيتم على قيمة الأصل قبل إعادة التقييم ، وبذلك يكون لهذا الأصل قيمتان :

- قيمة قبل إعادة التقدير أو التقييم حسب الدفاتر وهي القيمة التي يحسب عليها الإهلاك
- قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه وهي القيمة التي تظهر في الدفاتر .

ويعني ذلك إن على الشركة الاحتفاظ بنوعين من الدفاتر والسجلات ، وأن تعد مجموعتين من القوائم والتقارير وهو ما أكدت اللائحة التنفيذية ، ففي المادة ٦٢ ، ٦٣ مثلا من اللائحة التنفيذية ما يشير إلى ضرورة احتفاظ الشركة أو الشخص الاعتباري بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني ؛ كما أن على الشركة إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمة دخل وفقاً لهذه القيم . ولا شك أن ذلك يشكل أعباء مالية ومحاسبية إضافية على الأشخاص الاعتبارية والشركات ، كما يسبب نوعاً من الارتباك والحيرة ، وسوف يكون مجالاً خصباً للنزاعات والخلافات بين المصلحة والممولين

كما أن شرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيم الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني مع حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير ، هو في الحقيقة شرط تعجيزي سوف يترتب عليه حدوث كثير من المشاكل المحاسبية والمالية .

كما يلاحظ أن المشرع قد أدخل ضمن صور تغيير الشكل القانوني مالا يعد تغييراً في هذا الشكل ؛ مثل الاستحواذ على ٥٠% من حقوق التصويت (أو أكثر) ، كما ورد في البندين [٤] و [٥] من المادة (٥٣) . فالاستحواذ أو شراء مثل هذه النسبة قد لا يمثل تغييراً في الشكل القانوني للشركة ، بل يكون مجرد تغيير في نسب الملكية أو السيطرة .

وهناك بعض البنود التي تمثل مجالاً للجدل والنقاش من حيث مدى اعتبارها من بين البنود الخاضعة للضريبة كإيرادات أم أنها لا تعتبر كذلك ومن أهم هذه البنود :

١- علاوة إصدار الأسهم:

عند قيام شركات المساهمة بزيادة رأسمالها بإصدار أسهم جديدة فإن هذه الأسهم الجديدة تصدر بالقيمة الاسمية مضافاً إليها مبلغاً زائداً يسمى علاوة الإصدار (Premium on Shares (Additional paid-in capital .

هذا المبلغ الإضافي الذي يتم تقاضيه من المساهمين الجدد أو المكتتبين في أسهم الزيادة في رأس المال يكون الهدف منه المحافظة على حقوق المساهمين القدامى في الاحتياطيات والأرباح المرحلة التي تجمعت لهم في السنوات السابقة، كما أنها تكون بمثابة مبلغ يدفعه المساهمون الجدد للمشاركة في الاستفادة من هذه الاحتياطيات Reserves والأرباح المحتجزة Retained Earnings التي تكونت للمساهمين القدامى من قبل.

وقد أباحت المادة (٩٤) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١(قانون شركات الأموال) ، إصدار أسهم الزيادة في رأس المال بعلاوة إصدار على أن تضاف هذه العلاوة إلى الإحتياطى القانوني للشركة حتى يبلغ ما يساوى نصف قيمة رأس المال المصدر، وما يزيد عن ذلك من مبالغ العلاوة ترحل إلى إحتياطى خاص

يمكن للجمعية العمومية للشركة التصرف فيه بما يحقق صالح الشركة بأية طريقة فيما عدا توزيعه بصفة ربح.

فإذا كان الأمر كذلك فإن هذه العلاوة لا تعتبر ربحاً لأنها ليست ناتجة من استثمار أموال الشركة، وبالتالي فلا تخضع علاوة إصدار الأسهم للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

وإلى هذا الرأي ذهبت لجنة إنهاء المنازعات الضريبية في مصلحة الضرائب لعدم تحقق أرباح حقيقية تشكل الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وقد نشر هذا الرأي في نشرة مصلحة الضرائب العدد الخامس أكتوبر ١٩٩٧.

٢- فائض مصاريف الإصدار:

عندما تطرح شركات المساهمة أسهمها للاكتتاب العام فإنها تفرض على كل مشترى للأسهم أن يدفع مبلغاً بسيطاً يسمى مصاريف الإصدار علاوة على القيمة الاسمية للأسهم التي يشتريها.

وتحصل الشركة هذه المبالغ لتغطية المصاريف الفعلية التي تتكبدها لإصدار الأسهم مثل مصاريف طبع الأسهم وعمولة البنك الذي يتلقى الاكتتابات وضريبة الدمغة و.... إلخ.

وفي بعض الحالات تحصل الشركة على مبالغ تزيد عما تكبدته فعلاً من هذه المصاريف بمعنى أنه يتبقى لديها فائض من هذه الأموال المحصلة بعد قيامها بتغطية المصروفات الفعلية للإصدار.

والسؤال هل تخضع هذه الزيادة أو هذا الفائض من مصاريف الإصدار للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية باعتباره ربحاً؟

لقد انقسم الكتاب بهذا الصدد إلى قسمين:

- **الأول:** يرى أن هذه المبالغ تعتبر إيراداً عرضياً للشركة ويخضع بالتالي للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
- **الثاني:** يرى أن هذه المبالغ لا تمثل ربحاً ولا تخضع للضريبة لأن الربح هو الذي يتحقق من الفرق بين الإيرادات والتكاليف الناشئة عن بيع السلعة أو تقديم الخدمة وهو مالا يتوافر في هذه الحالة.

ونحن نؤيد في هذا الصدد رأى أستاذنا الدكتور/ جلال الشافعي، الذي يرى إخضاع هذه المبالغ التي تمثل فائض مصاريف الإصدار للضريبة "إذا أنه لا يعدو أن يكون من قبيل الإيرادات العرضية، حصلت عليه الشركة من المساهمين ودخل في ذمتها وأصبح ملكاً لها ولا يجوز رده"[١].

٣- علاوة إصدار السندات:

أحياناً تقوم الشركة المساهمة بإصدار السندات بقيمة أكبر من قيمتها الاسمية أي بعلاوة إصدار سندات، وذلك إذا ما كان سعر الفائدة الذي تمنحه لهذه السندات أعلى من السعر السائد في السوق وقت إصدار قرض السندات وقد اختلفت الآراء في معالجة علاوة إصدار السندات على النحو التالي:

- **الرأي الأول:** يعتبر أن علاوة الإصدار هي ربح قد تحقق في السنة التي أصدرت فيها السندات، ومن ثم يتعين ترحيلها إلى حـ/أ.خ (قائمة الدخل) في نفس السنة وإخضاعها بالتالي للضريبة.
- **الرأي الثاني:** يرى توزيع العلاوة على مدة القرض حتى تتحمل كل فترة بنصيبها من العبء الحقيقي للعائد.
- **الرأي الثالث:** يعتبر أن علاوة إصدار السندات هي بمثابة أرباح رأسمالية تستخدم في تغطية مصاريف الإصدار والباقي يرحل إلى حـ/ إحتياطى رأسمالي وبالتالي تخضع أيضاً للضريبة في سنة تحققها.

والواقع أننا نرى أن علاوة إصدار السندات – كما يتضح من معالجتها المحاسبية – ليست إلا نوعاً من التسوية المحاسبية الغرض منها هو إجراء تسوية حسابية ليتفق سعر الفائدة المعلن على السندات التي تصدرها الشركة مع سعر الفائدة السائد في السوق ، وبالتالي فهو لا يمكن أن يكون ربحاً بحال من الأحوال ؛ حيث تقوم الشركة في كل فترة مالية بإقفال ما يخص الفترة من هذه العلاوة مع ما يتم سداده نقداً من الفوائد ؛ في قائمة الدخل باعتبار صافي المبلغ كله مصروفاً لفوائد السندات التي تحملتها الشركة عن الفترة ، وبالتالي فإن علاوة الإصدار – من وجهة نظرنا– ليست إلا تسوية محاسبية لمصروف الفوائد مما يعني أنه لا يجب خضوعها للضريبة بأي شكل . ولا يكاد يختلف الأمر من وجهة نظر

---

[١] د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص ٤٠٠.

الشركة التي تحصل على هذه الفوائد (كإيراد) عن تلك التي تدفع الفوائد (كمصروف).

كما ثار جدل حول المعاملة الضريبية في حالة تملك شركة تعمل في مصر لأسهم شركة تعمل في الخارج، إذا ما كانت الشركة التي تعمل في الخارج هي شركة مساهمة مؤسسة طبقاً لقانون البلد الذي تعمل فيه، والشركة التي تعمل في مصر هي شركة أموال(شخص اعتباري) .

والواقع أنه إذا كان هناك اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي مبرمة بين مصر وبين حكومة البلد الأجنبي الذي تعمل فيه الشركة الموجودة في الخارج، فليس هناك مشكلة إذ أن هذه الاتفاقية هي التي تحكم المعاملة الضريبية في هذا الصدد لأن أحكام هذه الاتفاقية الدولية هي الأولى بالتطبيق من أي تشريع داخلي في أي من الدولتين المتعاقدتين.

فإذا لم يكن هناك اتفاقية منع ازدواج ضريبي بين الدولتين، وكانت الشركة التي تعمل في مصر شخصاً اعتبارياً ، فإن أرباح الأسهم التي تأتي لهذه الشركة من مساهمتها في الشركة الأجنبية التي تعمل في الخارج تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة في مصر .

٤-**أرباح الأنشطة غير المشروعة :**

كثيراً ما يثور الجدل حول مشروعية الخضوع للضريبة بالنسبة للأرباح التي تتحقق من أنشطة غير مشروعة مثل تجارة المخدرات ، وتجارة السلاح غير المرخص ، والدروس الخصوصية والتسول والدجل والشعوذة ، والقمار والأنشطة المنافية للنظام العام والآداب ... وغيرها من الأنشطة المحرمة شرعاً والمجرمة قانوناً .

ومما يزيد من حدة الجدل وسخونة النقاش حول هذا الموضوع أن الإحصائيات المتاحة تؤكد ضخامة الأموال المستخدمة في هذه الأنشطة المشروعة ، وكذلك ضخامة حجم الأرباح الناتجة عنها ، فتجارة المخدرات على مستوى العالم تقدر بأكثر من ٥٠٠ مليار دولار ، وتأتي في المرتبة التالية بعد تجارة السلاح ، ويقول الخبراء في مكافحة المخدرات أن ما يتم اكتشافه منها يعادل ١٠ % فقط من حجم التجارة الفعلي أو الحقيقي لها .

وفي مصر لا يختلف الأمر كثيراً ، فقد قدرت الأموال المستخدمة في تجارة المخدرات بما يتراوح بين ٣-٥ مليار جنيه ، وفي عام ١٩٩٥ مثلاً صادر المدعي العام الاشتراكي حوالي ٥٠ مليون جنيه من تجار المخدرات ، كما أن نشاط الدروس الخصوصية يبلغ قرابة ٨ مليار جنيه سنوياً ، ناهيك عن الاقتصاد الخفي أو الموازي والذي يقدره المتخصصون بحوالي ٣٠% من إجمالي الناتج القومي .

وقد جرى العمل في مصلحة الضرائب على ما ذهبت إليه بعض التعليمات والتفسيرات التي ترى أن الأرباح التي تخضع للضرائب هي كل ربح يتحقق خلال فترة المحاسبة حتى ولو كان من مصدر غير مشروع وسواء كان هذا الربح من نشاط شرعي وقانوني ؛ أو من نشاط مؤثم شرعاً ومجرم قانوناً ، أو مخالف للنظام العام والآداب .

ويستند القائلون بذلك إلى عمومية النصوص الضريبية ؛ وعدم قصرها على الأنشطة المشروعة ، وبذلك فإن مصلحة الضرائب تخضع أرباح تجارة المخدرات للضريبة ، بل العجيب أن المصلحة كانت تستعدي النيابة العامة على المتهمين من تجار المخدرات بتهمة التهرب الضريبي بدعوى أن هؤلاء التجار لم يقوموا بإبلاغها وإخطارها بتاريخ بدء نشاطهم حتى تتولى فتح ملفات ضريبية لهم .

والواقع أننا لا ندري هل هذا التوجه هو ضرب من ضروب السذاجة المفرطة ، أم هو نوع من الإغراق في الخيال الذي يجافي الواقع ويخاصم المنطق .

وفي رأينا أن معالجة هذه المسألة تتطلب التفرقة بين نوعين من الأنشطة (١) :

(أ) أنشطة غير مشروعة:

وهي تلك الأنشطة التي يجرمها القانون ويعاقب عليها مثل تجارة المخدرات ويختص بها القانون رقم (١٨٢) لسنة ١٩٦٠ ، كما صدر القانون رقم (٣٤)

---

(١) راجع مقالة لنا في مجلة الأهرام الاقتصادي – مايو ١٩٩٧ بعنوان "مدى مشروعية فرض الضريبة على أرباح الأنشطة غير المشروعة"

لسنة ١٩٧١ بشأن فرض الحراسة على الأموال التي آلت الشخص من تهريب المخدرات أو الاتجار فيها تمهيداً لمصادرتها لصالح الشعب .

وبالتالي فهذه الأنشطة تعتبر أعمالاً غير مشروعة قانوناً ، ومن ثم فهذه الأنشطة في رأينا لا يجب أن تكون محلاً لأي التزام ضريبي ولا أن تكون مصدراً لوعاء ضريبي ، لأن العمل غير المشروع الذي يجرمه القانون لا يجوز أن يكون محلاً لأي التزام قانوني بما في ذلك الالتزام الضريبي .

فضلاً عن أن الالتزام الضريبي لا يكون إلا بنص قانوني، وقوانين الضرائب جميعها لم تشر صراحة ولا ضمناً إلى خضوع أرباح تجارة المخدرات ولا غيرها من أنواع الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

أما القول بأن عمومية النص الضريبي تسمح بإدخال الأنشطة المشروعة وغير المشروعة على السواء فهو قول مرجوح ؛ لا يمكن الاستئناس إليه أو التعويل عليه فضلاً عن مخالفته للعقل ومجافاته للمنطق ، كما أن الأصل في إخضاع أي نشاط للضريبة هو افتراض مشروعيته بداهةً ، وليس من المستساغ عقلاً أن يكون المشرع الضريبي قد قصد إلى إخضاع الأنشطة غير المشروعة للضريبة ، في الوقت الذي يكون فيه المشرع الجنائي قد حظر القيام بها ؛ وجرّم مرتكبيها ووضع لها عقوبات صارمة تصل أحياناً إلى عقوبة الإعدام فضلاً عن مصادرة الأموال .

ثم أن هذه الأموال محل النشاط غير المشروع -عندما يتم ضبطها - تؤول بكاملها إلى الدولة وإلى الخزانة العامة ، فما هي الضرورة في استقطاع جزء منها كضريبة سوف تؤول بدورها إلى الخزانة العامة !!

أما مالا يقبله العقل أو المنطق فهو أن تتوقع مصلحة الضرائب من تجار الأنشطة غير المشروعة كتجار المخدرات مثلاً أن يعاملوها مثلما يتعامل معها باقي الشرفاء من التجار، فتطالبهم بأن يخطروها بتاريخ بدء نشاطهم حتى تفتح لهم ملفات ضريبية وتقوم بمحاسبتهم ضريبياً ، فذلك أمر لا يستقيم مع المنطق ولا يتفق مع العقل ، وهذه الأنشطة غير المشروعة لا تحتاج إلى فتح ملفات ضريبية للقائمين بها ومحاسبتهم ضريبياً ، بل يحتاج القائمون بها إلى فتح أبواب

السجون والمعتقلات ، ومحاسبتهم قضائياً وجنائياً باعتبارهم من الخارجين على القانون وأعداء المجتمع .

(ب) الأنشطة الخفية أو السرية :

وهي تلك الأنشطة المشروعة في ذاتها ، وليس ثمة تجريم لها أو تأثيم عليها ، إلا أنه يتم ممارستها في الخفاء ، ودون إصدار التراخيص اللازمة لممارستها ، رغبة في التهرب من قيود الاشتراطات القانونية والصحية أو القوانين الضريبية والتأمينية ...الخ.

وهذه الأنشطة تمثل إهداراً للموارد الاقتصادية النادرة للمجتمع ، وتؤثر تأثيراً ضاراً على مجمل النشاط الاقتصادي ، مما يقتضي الأمر معه أن يتم كشفها ومحاربتها وإخضاعها للقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي عموماً بما في ذلك قانون الضرائب ، حفاظاً على الموارد الاقتصادية النادرة ، وسعياً نحو وضع جميع الأنشطة في الإطار القانوني الصحيح واستيداء حق الدولة والحكومة في ذلك .

ومن هنا فنحن نرى أنه لا يجب تعميم الأحكام وإطلاقها على جميع الأنشطة غير المشروعة ، بل يجب التفرقة بينها ، ومعاملة كل منها ضريبياً في إطار قانوني صحيح على النحو الذي بيناه للقارئ تفصيلاً .

أرباح العقود طويلة الأجل : Long – Term Contracts

أضاف القانون الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المادة (٢١) والذي ورد نصها كما يلي:

" يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد . ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له .

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية التي أنتهي فيها تنفيذه

على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح .

فإذا أختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها ، وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة ، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها .

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد ، الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون .

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة "

ومن خلال نصوص القانون وبنود اللائحة التنفيذية يمكن القول بأن المقصود بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها ، والذي تقوم المنشأة بتنفيذه لحساب الغير على أساس قيمة محددة متفق عليها ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة .

وقد ذكرت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة (٢٧) أن صافي الربح الخاضع للضريبة طبقاً للمادة (٢١) من القانون يتحدد على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات التالية :

١- يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد ، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

٢- يتم تحديد إجمالى الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له ؛ على أن يراعى إعادة احتساب إجمالى الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

٣- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحدد بالبند (١) .

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية .

فإذا أختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي أنتهي خلالها تنفيذه بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات السابقة ولكل عقد على حدة .

وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها ؛ فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات السابقة للعقد ، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون .

ويتفق نص القانون إلى حد كبير مع المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) " عقود الإنشاءات " في الفقرة (٣٢) بقوله " أنه عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة مقبولة فيجب :

(١) عدم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي يكون من المتوقع استردادها .

(٢) إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات في الفترة التي أنفقت فيها .

على أن المادة (٢١) من قانون الضرائب قد خلت من كيفية معالجة الخسائر المتوقعة من عقد الإنشاءات وهو ما يخالف المعيار المحاسبي السابق الإشارة إليه والذي ينص في الفقرة (٣٦) منه على:

" ويجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة في عقد المقاولة فوراً كمصروف " . والتي ذكرت أنه " عندما يكون هناك احتمال أن تزيد إجمالي التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً . "

ومن النصوص السابقة في المادة (٢١) يتم تحديد صافي ربح العقد في كل فترة كما يلي:

- يتم تحديد الربح المقدر للعقد كله

= القيمة التعاقدية للعقد – التكلفة التقديرية للعقد

- ويكون ربح العقد خلال الفترة الضريبية

= الربح المقدر للعقد × نسبة الإنجاز خلال الفترة الضريبية

- كما يتم تحديد نسبة الإنجاز كل فترة ضريبية على النحو التالي :

١. تحديد نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية الأولى :

$$= \frac{\text{التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة خلال الفترة}}{\text{إجمالى التكلفة التقديرية للعقد}} \times ١٠٠$$

- تحديد نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية التالية :

  - إجمالى نسبة الإنجاز حتى تاريخه:

$$= \frac{\text{التكلفة الفعلية لما تم تنفيذه حتى آخر الفترة الضريبية الحالية}}{\text{إجمالى التكلفة التقديرية للعقد}} \times ١٠٠$$

٣ . يتم تحديد نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية الحالية بطرح النسبة المحسوبة عن الفترة أو الفترات الضريبية السابقة من النسبة المحسوبة من إجمالى ما تم تنفيذه حتى آخر فترة ضريبية .

- **في نهاية مدة العقد (آخر فترة ضريبية) :**

يتم تحديد الربح النهائي للعقد كما يلي :

١. تحديد الربح الفعلي الكلي للعقد =

جملة الإيرادات الفعلية – جملة التكاليف الفعلية

٢. تحديد الربح الضريبي الكلي للعقد =

الربح الفعلي الكلي للعقد – ما سبق تقديره من أرباح للعقد خلال الفترات الضريبية السابقة

فإذا أختتم حساب الفترة الضريبية التي أنتهي خلالها تنفيذ العقد بخسارة فيتم خصمها من الأرباح المحسوبة عن الفترات الضريبية السابقة التي تم تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال الفترات السابقة ؛ ويتم إعادة حساب الضريبة المستحق على هذا الأساس ؛ ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها ، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد إجمالى ما سبق احتسابه من أرباح في الفترات السابقة يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية طبقاً لحكم المادة (٢٩) من القانون .

وقد نصت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة ، طبقاً للمادة (٢١) من القانون ، على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات التالية :

١- يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد ، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

٢- يتم تحديد إجمالى الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له ، على أن يراعى إعادة احتساب إجمالى ا؟الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

٣- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالى الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند [١] .

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية .

فإذا أختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي أنتهي خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً ، فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد

الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة أو المصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حدة .

وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها ، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد ، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون .

مثال (٧) :

كان السعر المحدد لأحد العقود طويلة الأجل ٢٠٠,٠٠٠ جنيه ، كما كانت التكاليف المقدرة لإتمامه ١٣٠,٠٠٠ جنيه ويستغرق تنفيذه ثلاث سنوات .

- في نهاية السنة الأولى بلغت التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها ٥٠,٠٠٠ جنيه .
- في السنة الثانية طلب صاحب العمل إضافة تعديلات وإضافات على العقد مما أدى إلى زيادة قيمة العقد بنسبة ٢٥% من القيمة الأصلية-كما زادت التكاليف المقدرة للعقد لتصبح ١٧٥,٠٠٠ جنيه .
- وقد بلغت التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها على العقد في السنة الثانية ١٠٠,٠٠٠ جنيه .
- في السنة الثالثة تم اكتمال العقد وتسليمه للعميل

المطلوب : (١) حساب الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية .

(٢) حساب الضريبة المستحقة على الممول .

الحل :

أولاً : حساب الأرباح الإجمالية المقدرة للعقد

= إجمالى القيمة المقدرة أو السعر المحدد للعقد – إجمالى التكاليف المقدرة له

= ٢٠٠,٠٠٠ – ١٣٠,٠٠٠ = ٧٠,٠٠٠ جنيه

ثانياً : حساب الربح الضريبي المقدر للسنة الأولى :

(١) نسبة الإنجاز في السنة الأولى = $\frac{٥٠,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠}$ = ٢٥%

(٢) الربح الضريبي للسنة الأولى

= الأرباح الإجمالية المقدرة للعقد × نسبة الإنجاز للسنة الأولى

= ٧٠,٠٠٠ × ٢٥% = ١٧,٥٠٠ جنيه

ثالثاً : في السنة الثانية :

طالما أنه حدث تغيير في القيمة المقدرة للعقد من حيث إيراداته وتكاليفه ، فيجب إعادة حساب مستوى الإتمام أو نسبة الإنجاز

Stage of Completion (Completion Percentage)

لما يترتب على ذلك من اختلاف قيمة الربح الضريبي وبالتالي قيمة الضريبة المستحقة على الممول . وقد طلب العميل (صاحب العمل) أن تقوم الشركة بإجراء تعديلات وإضافات على العقد مما أدى إلى زيادة التكاليف المقدرة، وكذلك زيادة سعر العقد أو قيمته التعاقدية بالتالي.

ووفقاً لنص المادة (٢١) من القانون فأنه يجب إعادة حساب نسبة الإنجاز وفقاً لما تم من تعديل على النحو التالي :

إجمالى أرباح العقد بعد التعديل = القيمة التعاقدية المعدلة – التكلفة الإجمالية المعدلة

= (١,٢٥ × ٢٠٠,٠٠٠) – ١٧٥,٠٠٠ = ٧٥,٠٠٠ جنيه

أي = ٢٥٠,٠٠٠ – ١٧٥,٠٠٠ = ٧٥,٠٠٠ جنيه

نسبة الإنجاز المعدلة للسنة الأولى = $\frac{٥٠,٠٠٠}{٢٥٠,٠٠٠}$ × ١٠٠ = ٢٠%

الربح الضريبي المعدل للسنة الأولى = اجمالى أرباح العقد المعدلة × نسبة الإنجاز المعدلة

= ٧٥,٠٠٠ × ٢٠% = ١٥,٠٠٠ جنيه

أما في السنة الثانية

فتصبح نسبة الإنجاز كما يلي

تكاليف السنة الأولى + تكاليف السنة الثانية
________________________ × ١٠٠
إجمالى التكاليفالمقدرة للعقد

١٠٠,٠٠٠ + ٥٠,٠٠٠
= ________________ × ١٠٠ = ٦٠ %
٢٥٠,٠٠٠

ويكون الربح الضريبي الخاص بالسنة الثانية

= (إجمالى ربح العقد × نسبة إنجاز السنة الثانية) – الربح المحتسب في السنة الأولى

= (٧٥,٠٠٠ × ٦٠%) – ١٥,٠٠٠ = ٤٥,٠٠٠ جنيه

رابعاً : **في السنة الثالثة والأخيرة من العقد :**

يكون العقد قد أكتمل وتم تسليمه للعميل ويتم حساب الربح الضريبي المقدر للسنة الثالثة كما يلي :

إجمالى الربح المقدر للعقد – (**الأرباح الضريبية المحتسبة في السنتين الأولى والثانية**)

٧٥,٠٠٠ – (١٥,٠٠٠ + ٤٥,٠٠٠) = ١٥,٠٠٠ جنيه

على أنه يجب أن يراعى أنه بانتهاء العقد تكون الشركة قد تمكنت من معرفة وتحديد التكاليف الفعلية والحقيقية للعقد مما يجعلها أيضاً قادرة على تحديد الأرباح (أو الخسائر) الفعلية التي تحققت عن العقود التي تم إنجازها بالكامل . وفي هذه الحالة يتعين على مأمور الضرائب أن يعيد حساب الربح الضريبي الفعلي أو الحقيقي بناءً على الأرقام الفعلية التي تم صرفها للتكاليف والمصروفات .

ففي مثالنا السابق لو فرض أنه بانتهاء السنة الثالثة وتسليم العقد للعميل ، تم حصر بنود الإنفاق الفعلي للتكاليف والمصروفات الخاصة بهذا العقد فأتضح إنها بلغت ١٥٠,٠٠٠ فقط .

هنا يتم إعادة حساب الربح الحقيقي أو الفعلي للعقد على النحو التالي :

الربح الفعلي للعقد = ٢٥٠,٠٠٠ – ١٥٠,٠٠٠ = ١٠٠,٠٠٠ جنيه

الأرباح التي تم تقديرها على مدار الثلاث السنوات = ٧٥,٠٠٠ جنيه

هناك زيادة في الربح الفعلي عن الربح المقدر = ٢٥,٠٠٠ جنيه

وبالتالي تكون الشركة مسئولة عن تسديد الضريبة المستحقة عن هذا الربح الفعلي الزائد .

أما إذا كانت نتيجة أعمال العقد خسارة فإن الشركة يحق لها استرداد الضرائب التي يكون الممول أو الشركة قد سددها بالزيادة .

ففي مثالنا السابق وبفرض أن التكاليف الفعلية للعقد بلغت ٢٦٠,٠٠٠ جنيه ، ويكون العقد قد حقق خسارة قدرها ١٠,٠٠٠ جنيه تمثل الفرق بين قيمة العقد التعاقدية الإجمالية (٢٥٠,٠٠٠ جنيه) وبين إجمالي التكاليف الفعلية للعقد (٢٦٠,٠٠٠) .

بينما كانت مصلحة الضرائب قد حاسبت الممول على مدار السنوات الثلاث لتنفيذ العقد على أساس أنه حقق أرباحاً ضريبية ٧٥,٠٠٠ جنيه أي أن الممول قد دفع على مدار السنوات الثلاث ضريبة قيمتها = ٧٥,٠٠٠ × ٢٠% = ١٥٠٠٠ جنيه

وهنا فأنه يحق للممول أن يسترد هذا المبلغ (١٥,٠٠٠) من مصلحة الضرائب ، بل ويحق له خصم هذه الخسائر من أرباح الفترة الخاصة بالسنة الثالثة للعقد .

فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم مبلغ الخسارة من الفترة السابقة أي السنة الثانية للعقد ، فإذا لم تكف أرباح هذه السنة يتم خصم رصيد الخسارة من السنة الأولى لتنفيذ العقد وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة خلال تلك الفترات السابقة .

فإذا تجاوزت الخسارة الناتجة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد ، فأنه يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون .

والواقع أن المادة (٢١) من القانون ، والمادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية قد أقرتا بهذا الشكل وضعاً غاية في الغرابة والشذوذ :

(١) إذ أن مؤدى نصوص هاتين المادتين يعني في الواقع أن المشرع أعطى لشركات المقاولات والتوريدات والإنشاءات وضعاً مميزاً لا يسري على

غيرها من الشركات أو الأشخاص **الاعتبارية ، فقد** سمح لها إذا انتهت نتيجة الأعمال في أحد العقود بخسارة **أن ترحل الخسارة إلى الخلف** لعدد من السنوات يطول أو يقصر بقدر فترة تنفيذ العقد (دون حد أقصى) ، فإذا لم تكف سمح لها بأن تقوم **بترحيل رصيد الخسارة إلى الأمام** لخمس سنوات كحد أقصى .

(٢) كما أن نص المادة (٢١) يعني محاسبة هذه الشركات ضريبياً عن أرباح متوقعة أو مقدرة لم تتحقق بعد ، ولا شك أن أحد المبادئ الرئيسية في التحاسب الضريبي أن الممول يحاسب ضريبياً عما حققه فعلاً من أرباح وليس عما يأمل في تحقيقه ، كما يحاسب عما تحقق له فعلاً من خسائر وليس عما يتوقع تحققه منها .

(٣) فضلاً عن أنه في حالة قيام الممول بسداد الضرائب المقدرة عليه كل سنة ، وفقاً لما توقعه من أرباح تتحقق عن العقد أو المقاولة ثم ينتهي العقد بخسارة بعد اكتمال العمل فيه ، إما لخطأ في توقعات وتقديرات الممول أو لتقلبات غير متوقعة في الظروف الاقتصادية أو المناخ الاقتصادي ، يحق له وفقاً لنص المادة (٢١) استرداد ما دفعه من ضرائب بنفس المبلغ الذي سدده ، بينما تكون مصلحة الضرائب قد حرمت الممول من استثمار هذه المبالغ في نشاطه بشكل أو بآخر طوال السنوات السابقة حتى انتهاء العقد . وهو ما يمثل شكلاً من أشكال عدم العدالة ، وحرماناً للممول من جزء من أمواله دون وجه حق .

وهو ما يبدو معه كما لو كانت مصلحة الضرائب تعاقب الممول على عدم دقة توقعاته وتقديراته أو على ما حدث من تقلبات اقتصادية لم تكن في الحسبان عند وضع التقديرات والتوقعات .

الفصـــــل الثـــــاني

التكاليف واجبة الخصم من الإيراد الإجمالي
The Deductible Costs & Expenses

نصت المادة (٥١) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه :

" يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أربـــاح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من هذا القانون ؛ وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب "

ومن ذلك يتضح لنا أن صافي الربح الخاضع للضريبة يتحدد أساساً وفقاً للمبـــادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ومن بينها مبدأ المقابلة Matching والذي يعنى مقابلـــة إيرادات السنة المالية بتكاليفها الخاصة بها والتي ساهمت في تحقيق هذه الإيـــرادات وفقاً لأساس الاستحقاق Accrual Basis وما يرتبط به من مبدأ تحقق الربح بـــالبيع بمعنى أنه يتم الاعتراف بتحقق الإيراد بمجرد إتمام عملية البيع وتسليم السلعة أو أداء الخدمة للعميل، وذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم تحصيل قيمة السلعة أو الخدمـــة نقداً أم لا.

وكذلك الأمر في جانب التكاليف حيث تحمل حسابات النتيجة للسنة محل التحاسب بالتكاليف والمصروفات التي تخصها سواء دفعت فعلاً أو لم تدفع بعد.

وقد عددت المادة (٢٣) من القانون المشار إليه بعض أنواع التكاليف على ســبيل المثال لا الحصر لأن المادة نصت على أنه "يعد من التكاليف والمصروفات واجبـــة الخصم على الأخص... ثم عددت تسعة بنود من التكاليف.

ومن البديهي أن المشرع الضريبي لم يقصد أن يذكر هذه الأنواع من التكـــاليف على وجه الحصر، كما إن عبارة "على الأخص" تعنى أن المشرع قد خــص هــذه الأنواع بالذكر لغرض في نفسه قد يكون أن هذه البنود هي الأكثر أهمية أو الأكثـــر شيوعاً ، وقد يكون السبب هو أنها بنود قد تثير جدلاً عند التطبيق وأراد المشـــرع أن

يحددها بدقة لا تترك مجالاً لجدل أو نقاش ؛ أو أنه يذكرها بهدف القياس عليها والسير على هداها.

على أنه في جميع الأحوال فليس ثمة مانع في نص المادة يمنع من السماح بخصم أنواع أخرى من التكاليف لم ترد بالنص في هذه المادة طالما أن العرف المحاسبي والتطبيق في الحياة العملية قد جرياً على اعتبارها من التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد

ويحدونا ما سبق إلى القول بأن المشرع الضريبي قد تبنى في الواقع المفهوم الشامل للتكاليف، وهو أمر منطقي يتوافق مع ما سبق أن تبناه من مفهوم الربح الشامل وبعبارة أخرى فإن التكاليف واجبة الخصم تشمل كل نفقة يرتبط وجودها بوجود الشركة ونشاطها وتكون في الحدود المعقولة التي تتفق مع ما جرى عليه العرف؛ وبالإضافة إلى ذلك أن تكون هذه التكاليف أو النفقات لازمة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وعلى ذلك فإن هناك عدة شروط يجب توافرها في التكاليف حتى تصبح واجبة الخصم من الإيراد الإجمالي تمهيداً للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة، ومن هذه الشروط:

١- ارتباط التكاليف بنشاط الشركة أو الجهة:

نصت المادة (٢٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه يشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

(١) " أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط "

(٢) ......

أي يجب أن يكون عنصر التكلفة متعلقاً بنشاط الشركة ولازماً لتحقيق الإيراد والمحافظة عليه حتى يمكن السماح بخصمه من الإيراد الإجمالي للوصول إلى صافي الربح، وبذلك فإن إيجار العقار الذي تشغله الشركة وإهلاك الآلات المستخدمة في الإنتاج، وأجور ومرتبات العاملين في الشركة، وغير ذلك يعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

فإذا انتفت العلاقة بين المصروف أو عنصر التكلفة وبين النشاط الذي تؤديه الشركة فإن هذا المصروف لا يعد من التكاليف واجبة الخصم، ومن ذلك مثلاً المصروفات الخاصة بإقامة أحد أعضاء مجلس الإدارة بأحد الفنادق أو

التكاليف الخاصة بعلاج أحد أقارب المسئولين بالشركة أو نفقات إصلاح وصيانة السيارات الخاصة بالمديرين أو أبنائهم... الخ، فمثل هذه المصروفات لا شأن للشركة بها وليست مرتبطة بنشاطها، وغير لازمة لتحقيق الإيراد أو المحافظة عليه، ولذلك تخرج من مجال التكاليف واجبة الخصم.

٢- التحقق من جدية المصروف:

ويعنى ذلك ضرورة التحقق من وقوع أو حدوث المصروف أو التكلفة بالفعل خلال فترة التحاسب الضريبي ، وبمعنى أخر ضرورة التأكد من استفادة الشركة بالخدمة أو تحقق المنفعة التي تم دفع أو تحمل هذه التكلفة مقابلها.

أي أنه سواء تم سداد هذه التكلفة فعلاً أم أنها مازالت مستحقة ، فليست العبرة بسداد القيمة من عدمه بل العبرة بحصول الشركة على المقابل في شكل منفعة أو خدمة أو سلعة... . الخ، ساهمت في تحقيق الإيراد الخاص بالسنة محل التحاسب، لذلك فإنه لا يدخل في نطاق التكاليف واجبة الخصم الخسائر المحتملة ولا التكاليف المتوقعة مستقبلاً.

ولذلك نجد أن قانون الضرائب لا يسمح بخصم الاحتياطيات سواء كانت ظاهرة أو مستترة، وتنص المادة (٢٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في البند الأول منها على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم " الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها " ، كما أن المادة (٥٢) بند [٢] من ذات القانون تنص على أنه لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها . والاحتياطيات هي المبالغ التي تستقطعها الشركة من أرباحها لتغطية خسارة محتملة .

٣- ارتباط المصروف أو التكلفة بالسنة (أو الفترة) الضريبية:

وهذا الشرط هو تطبيق لمبدأ الاستحقاق السابق الإشارة إليه وما يرتبط به من مبدأ استقلال السنوات الضريبية.

فطالما أن الإيراد الذي يتم التحاسب عليه هو الإيراد المتعلق بالسنة محل التحاسب فمن البديهي أن تكون التكلفة أيضاً التي تطرح من هذا الإيراد للوصول إلى صافي الربح، خاصة بالفترة عينها.

٤- إثبات المصروف بالمستندات المؤيدة:

يجب أن يتم التحقق من إنفاق التكلفة أو المصروف بتقديم المستندات الدالة على ذلك كإيصالات سداد تكاليف النور والمياه والإيجار وغير ذلك. على أنه قد جرى العرف على حدوث بعض المصروفات دون وجود مستندات خاصة بهـا مثل الإكراميات وتعترف مصلحة الضرائب بمثل هذه المصروفات بعد التأكد مـن عدم المبالغة فيها ومسايرتها لظروف الشركات المماثلة. وقد نصت المـادة (٢٢) على أنه من بين الشروط التي يجب توافرها في المصروف أو التكلفة.

(١) ....

(٢) أن تكون حقيقية ومؤيدة بمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

٥- عدم المبالغة والإسراف:

بمعنى أن تكون التكاليف في الحدود المعقولة التي يتطلبها أداء نشاط الشركة بدون مبالغة أو إسراف، ويستطيع مأمور الضرائب أن يحدد ذلك من خلال دراسته لبنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، واستنتاج العلاقات التي يمكن أن تجعله يثق في معقولية المصروف أو النفقة ، فليس من المعقول مـثلاً أن تكـون مصروفات البيع والتسويق ٥٠٠٠٠ جنيه، بينما تكون قيمة المبيعات ٤٠٠٠٠ جنيه أي أقل منها وليس من المعقول أن يكون إيجار العقار القديم الـذي تمـارس فيـه الشركة نشاطها منذ فترة طويلة مساوياً للإيجارات الحاليـة للمبـاني الجديـدة... وهكذا.

٦- أن تكون المصروفات أو التكاليف إيرادية:

بمعنى أن تكون مصروفات متعلقة بتحقيق الإيرادRevenue Expenditure، وليس مصروفاً رأسـمالياً يتعلـق بخلـق الطاقـة الإنتاجيـة الثابتـة Capital expenditure.

فمثلاً تعتبر تكاليف صيانة الآلات والمعدات وإصلاحها من المصروفات واجبة الخصم لأنها مصروفات إيرادية تتعلق بالمحافظة على الطاقة الإنتاجية، أما تكاليف شراء آلات ومعدات جديدة فهي ليست من عناصر التكاليف واجبة الخصـم لأنهـا

تكاليف رأسمالية تستفيد من خدماتها أكثر من سنة مالية واحدة ولذلك يعتبر الإهلاك الخاص بالسنة هو فقط واجب الخصم وليس كل ثمن الآلات أو المعدات.

٧- مشروعية التكاليف:

على الرغم من أن المشرع الضريبي لا يشترط لخضوع الإيرادات للضريبة أن تكون من مصدر مشروع فإن الأمر يختلف مع التكاليف إذا أنه من البديهي أن تكون التكاليف مشروعة أو أنفقت في غرض مشـــروع لأن تـــوافر الشروط السابقة جميعها يتطلب بداهة أن تكون التكـــاليف مشـــروعة وقانونيـــة فارتباط التكلفة بالنشاط وضرورة أن تكون مؤيدة بمستندات يعنى ضمنياً أن هذه التكاليف مشروعة وقانونية.

أن مصلحة الضرائب لا تعتمد التكاليف المتعلقة بالدفاع عن المنشأة فـــي قضايا قانونية بسبب أخطاء أو مخالفات أو جنح تكون المنشأة قد وقعت فيها، ما لم يصدر حكم قضائي ببراءتها من هذه التهم المنسوبة إليها، فأتعـــاب المحامـــاة ورسوم التقاضي التي تكون المنشأة قد تحملتها للدفاع عن قضايا؛ أو لدفع تهـــم اتهمها بها الخصوم أو المنافسين أو الجمهور لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم من وجهة نظرنا مالم يصدر حكم قضائي ببراءة المنشأة من هذه التهم، فإذا رفع أحد المواطنين قضية ضد الشركة بسبب ما أصيب به من مرض نتيجة استخدامه أو استعماله لمنتجات الشركة، أو إذا رفع أحد المنافسين أو الخصوم قضية ضد الشركة يتهمها فيه بـــالإغراق Dumping أو بالاحتكـــار Monopoly (بعـــد صدور قانون الاحتكار) ، فإن ما يترتب على هذه القضايا وغيرها من تكاليف لا يعتبر من ضمن التكاليف واجبة الخصم، إلا إذا كانت المنشأة لم ترتكـــب هـــذه الأخطاء، وبالتالي فإن ما دفعته المنشأة من تكاليف دفاعاً عما يمكن أن يلصـــق بسمعتها ويؤثر بالتالي في إيراداتها في المستقبل، يتم اعتماده ضـــمن التكـــاليف شرط أن تكون مؤيدة بمستندات، أما إذا كانت المنشأة قد صدر حكـــم قضـــائي ضدها بمخالفة القوانين فعلاً، وثبت بذلك أن ما تحملته من تكاليف لم يكن له سند من القانون، فإن هذه التكاليف لا تعتمد ضمن التكاليف واجبة الخصم، وإلا كانت مصلحة الضرائب تثيب المنشأة على مخالفتها للقوانين وتمنحها مكافأة على مـــا ارتكبته من مخالفات، ذلك أنه إذا سمحنا بخصم هذه التكاليف فإننا بذلك نخفض

وعاء الضريبة ونقلل بالتالي من الضريبة المفروضة على الشركة وهو أمـــر لا يستقيم مع المنطق ولا يتفق مع العدالة.

ولذلك فإن المادة (٢٣) بند [٩] نصت على أنه يعد من التكاليف واجبة الخصم " الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية

"Financial penalties and indemnifications payable by the taxpayer as a result of his contractual liability "

كما أن المادة (٢٤) بند [٢] تنص على أنه لا يعد مـــن التكـــاليف واجبـــة الخصم " ما يقضي به على الممول من غرامات وعقوبات ماليـــة وتعويضـــات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية "

The following shall not be considered among the deductible costs and expenses:

1- ……

2- Financial fines and penalties , as well as indemnifications ruled against the taxpayer because he or one of his subordinates has committed a deliberate felony or misdemeanor

وتقتضي دراسة وتحديد التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن نعرض للمادتين (٢٣) و (٢٤) معاً ؛ فقد حددت المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تسعة بنود عدتها من التكاليف واجبة الخصم ، بينما ذكرت المادة (٢٤) خمسة بنود اعتبرتها من التكاليف والمصروفات التي لا تعد واجبة الخصم .

وسوف نقوم بدراسة هاتين المادتين وذلك على النحو التالي :

مادة (٢٣) : يُعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ، ما يأتي :

(١) عوائد القروض Interests on loans المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها .

(٢) الإهلاكات Depreciation لأصول المنشأة، والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون.

(٣) الرسوم والضرائب Duties and taxes التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون.

(٤) أقساط التأمين الاجتماعي Social insurance premiums المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتامين الاجتماعي .

(٥) المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش Private saving, provident, pension funds أو غيرها سواء كانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم (٦٤) لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة ، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة بما لا يجاوز (٢٠%) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش ، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

(٦) أقساط التأمين Premiums of insurance التي يعقدها الممول ضد عجزه disability أو وفاته Decease أو للحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة

(٧) التبرعات Donations المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها .

(٨) التبرعات والإعانات Donations and aids المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات

الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية ، وذلك بما لا يجاوز (١٠%) من الربح السنوي الصافي للممول .

(٩) الجزاءات المالية والتعويضات Financial penalties and indemnifications التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية .

مادة (٢٤) : لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي :

(١) الاحتياطيات والمخصصات Reserves and appropriations على اختلاف أنواعها .

(٢) ما يقضى به على الممول من غرامات Fines وعقوبات مالية Financial penalties وتعويضات Indemnifications بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .

(٣) الضريبة على الدخل Income tax المستحقة طبقاً لهذا القانون

(٤) العائد المسدد على قروض Interests settled on loans فيما يجاوز مثلي twofold سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية .

(٥) عوائد القروض والديون قروض Interests on loans and debts على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .

وسوف نعرض لهذه التكاليف واجبة الخصم – ولغيرها – ببعض التفصيل :

أولاً : عوائد القروض المستخدمة في النشاط :

نص البند رقم (١) من المادة (٢٣) على اعتبار عوائد القروض المستخدمة في النشاط من ضمن التكاليف واجبة الخصم . ويقصد بها المشرع الضريبي الفوائد المدينة على القروض التي تحصل عليها المنشأة لتمويل أنشطتها التجارية والصناعية .

فما يعتبر من التكاليف وفقاً لنص هذه المادة هو عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة ، أو المعفاة منها

وقد أشارت المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ إلى أنه " يقصد بالعوائد الدائنة في تطبيق حكم البند [١] من المادة (٢٣) ، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها ، والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية ، وتخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط ."

ويهدف المشرع من ذلك إلى الحد مما كانت تلجأ إليه بعض الشركات والمنشآت من الحصول على قروض من البنوك ، ثم الحصول على عائد مقابل ربط هذه المبالغ كوديعة في البنوك بهدف الحصول على الإعفاء مرتين الأولى للفائدة المدينة والثانية للفائدة الدائنة

مع مراعاة أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المسددة على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية (مادة ٢٤ بند ٤) ؛ وكذلك عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها(مادة ٢٤ بند ٥) .

كما أن المادة (٣١) من اللائحة التنفيذية للقانون نصت على أن " يتم احتساب العائد المسدد على القروض المنصوص عليها في البند [٤] من المادة (٢٤) من القانون ؛ على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية "

أما المادة (٣٢) من اللائحة التنفيذية فقد نصت على أنه " لا تشمل عوائد القروض والديون المنصوص عليها في البند [٥] من المادة (٢٤) من القانون عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام "

ومن هذه النصوص الواردة في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ، يمكن القول بأن هذه العوائد المدينة كأحد عناصر التكاليف واجبة الخصم يتم حسابها كما يلي :

البيان		
الفوائد والعوائد المدينة طبقاً لقائمة الدخل		×××
يخصم منها :		
(١) عوائد القروض غير المستخدمة في النشاط (م ١/٢٣)	××	
(٢) عوائد دائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً (م١/٢٣)	××	
(٣) عوائد مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها (م ٥/٢٤)	××	
الباقي ويخصم منه :		××××
العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية (م ٤/٢٤)		(×××)
الباقي ويستبعد منه :		××××
العوائد المدينة فيما يجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية (م ١/٥٢)		

وقد سمح القانون بخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية، على القروض والسلفيات التي حصلت عليها، فيما لا يجاوز أربعة أمثال حقوق

الملكية، وذلك حرصا من المشرع على الأخذ بما استقر عليه العرف الدولي حيث يعمل بهذا المبدأ في العديد من البلدان المتقدمة والناشئة على السواء ، بالإضافة إلى محاولة سد ثغرة من ثغرات تجنب الضريبة التي سبق الإشارة إليها وهي التي تتم عن طريق إبرام عقود قروض وهمية في بعض الأحيان أو المبالغة في الاقتراض في أحيان أخرى ، للاستفادة من خصم تكاليف خدمة الدين من الوعاء الضريبي ولذلك رؤى انه من الأفضل وضع سقف لهذه المسالة مع إعطاء المؤسسات والشركات والهيئات فترة انتقالية للوصول إلى المعدل المطلوب بحيث يسمح بخصمها على النحو التالي :

- ٨ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٥ .
- ٧ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٦ .
- ٦ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٧ .
- ٥ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٨ .
- ٤ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٩.

- وقد نصت المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن العوائد المدينة تشمل كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات Bonds والأذون Bills/ Notes.
- كما تشمل القروض والسلفيات في حكم هذا البند السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.
- كما يقصد بحقوق الملكية في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة، رأس المال المدفوع مضافاً إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوماً منه الخسائر المرحلة، على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة.
- وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإن هذه الخسائر تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط، وتحسب النسبة على أساس إجمالي القروض

والسلفيات منسوباً إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع .

- وقد أشارت المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى كيفية حساب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية

$$= \frac{\text{حقوق الملكية أول السنة + حقوق الملكية آخر المدة}}{٢}$$

كما يحسب متوسط القروض والسلفيات في تطبيق حكم المادة ذاتها ، طبقاً للمعادلة التالية وفقاً للمادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية أيضاً :

$$= \frac{\text{رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة}}{٢}$$

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض إلى لها عوائد غير خاضعة للضريبة ، والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري وذلك عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية كما سبق إيضاحه .

ثانياً : إهلاكات الأصول الثابتة :

تقضى أحكام البند الثاني من المادة (٢٣) باعتبار إهلاكات الأصول الثابتة للمنشأة من التكاليف واجبة الخصم وهي الأصول المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون.

والإهلاك Depreciation عبارة عن استقطاع جزء من إيرادات المنشأة سنوياً لمقابلة النقص التدريجي الذي يصيب قيمة أصل من أصولها، نتيجة لما يعترى هذا الأصل من بلى أو تآكل بسبب استعماله Wear and Tearأو تقادمه فنياً Obsolescenceحيث يتبين أن من أهم عوامل وأسباب الإهلاك ظهور مخترعات

حديثة تجعل استعمال الأصل الحالي غير اقتصادي ؛ وذلك كله في حدود النسب المتعارف عليها والتي تؤيدها تعليمات المصلحة في هذا الخصوص.

كما أن مجرد انقضاء الوقت وتوالى الزمن Reflection of time ؛ وليس الغرض من حساب الإهلاك هو فقط إعادة تكوين رأس المال الذي بدأ به المشروع إلى حالته الأولى ، وإنما أيضاً تمشياً مع مفهوم التصاق التكلفة Cost attachment وحتى تكون المقابلة بين الإيرادات والنفقات المتصلة بها صحيحة Matching .

وبالنسبة لتاريخ بدء الإهلاك ، فقد قضت تعليمات المصلحة بالنسبة للآلات أن تحتسب من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال ، وبالنسبة للمباني من تاريخ إعدادها للاستعمال.

إلا أن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد سلك طريقاً لم يسبق طرقه واستن سنة غير مسبوقة فيما يتعلق بحساب الإهلاك الذي يجب إدراجه ضمن التكاليف في حسابات المنشأة .

فقد ذهب القانون في المادة (٢٥) منه إلى تقسيم الأصول الثابتة للمنشأة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية، وخص كل مجموعة منها بطريقة ونسبة محددة للإهلاك، على النحو التالي:

المجموعة الأولى : وتتضمن الأصول التالية :

(١) المباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات

(وحدد لها معدل إهلاك ثابت ٥% سنوياً)

Buildings, establishments, installations, ships and aircraft

(٢) الأصول المعنوية Intangible Assets المشتراة بما في ذلك شهرة النشاط (وحدد لها معدلاً ثابتاً ١٠%)

وقد حددت المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية المقصود بالأصول المعنوية في المادة السابقة بأنها تلك الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج ، أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال ، أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند

[٢] من المادة (٢٥) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وهذه المجموعة يطبق في شأنها طريقة القسط الثابت لكل من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التجديد أو إعادة بناء عناصر هذه الأصول الثابتة.

وإذا حدث وبيع أحد هذه الأصول أو حصلت المنشأة على تعويض عن فقدها أو تلفها، وترتب على عملية البيع أو التعويض ربح رأسمالى أو خسارة رأسمالية فإن هذه الأرباح أو الخسائر الرأسمالية يتم إدراجها في قائمة الدخل للشركة.

المجموعة الثانية : وتتضمن الأصول التالية :

(١) الحاسبات الآلية Computers ونظم المعلومات Information systems والبرامج Software وأجهزة تخزين البيانات Data storage sets.

(٢) باقي أنواع الأصول الأخرى كالآلات والمعدات والسيارات.

وقد قرر المشرع الضريبي أن يتم حساب الإهلاك لهذه الأصول بطريقة القسط المتناقص (طريقة أساس الإهلاك) كما يلي :

قسط الإهلاك للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات

= أساس الإهلاك المحسوب × ٥٠%

قسط الإهلاك لباقي الآلات = أساس الإهلاك المحسوب × ٢٥%

ووفقاً لنص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون يراعى بالنسبة لأساس الإهلاك ما يلي :

(١) تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات.

ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتي:

(أ) إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً **يتم إضافة هذا الرصيد إلى** أرباح النشاط .

(ب) إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة .

(ج) إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه **يحسب الإهلاك لكل مجموعة** وفقاً للنسب الواردة بالبند [٣] من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

(٢) لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة.

(٣) لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات للضريبة ، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (٢٥) ، (٢٦) ، (٢٧) من القانون بحسب الأحوال .

وبذلك ووفقاً للنصوص السابقة يتحدد أساس الإهلاك كالآتي :

القيمة الدفترية للأصول أول الفترة		xxxx
+ تكلفة الأصول المشتراة والإضافات		xxxx
+ تكلفة التطوير أو التجديد أو التحسين أو إعادة البناء		xxxx
الإجمالي		xxxx
يخصم منه :		
قيمة بيع الأصول المتصرف فيها	xxxx	
+ التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة الفقد أو الهلاك	xxxx	
		(xxxx)
أساس الإهلاك		xxxx

ويعامل رقم أساس الإهلاك الناتج وفقاً لما يلي :

- إذا كان الرقم سالباً .... يضاف إلى أرباح النشاط باعتباره ربحاً رأسمالياً .
- إذا كان الرقم ١٠,٠٠٠ جنيه أو أقل ، يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ويحمل على قائمة الدخل في ذات السنة .
- إذا كان الرصيد يزيد على ١٠,٠٠٠ جنيه ، يتم ضرب الناتج × معدل الإهلاك الخاص به وفقاً لنوع الأصول الثابتة .

ويلاحظ أن طريقة أساس الإهلاك لا يتولد عنها أرباح أو خسائر رأسمالية كرقم منفصل أو مستقل ، حيث أنه إذا كانت نتيجة حساب أساس الإهلاك بالسالب (أي أن هناك في الحقيقة أرباحاً رأسمالية) ؛ تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، وإذا لم يتجاوز أساس الإهلاك مبلغ عشرة آلاف جنيه فيتم اعتباره بالكامل من التكاليف واجبة الخصم .

المجموعة الثالثة : وتتضمن الأصول غير القابلة للإهلاك بطبيعتها مثل الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات وغيرها .

وقد يترتب على بيع هذه الأصول أو الحصول على تعويض نتيجة الفقد أو الهلاك أرباح أو خسائر رأسمالية ويتم إضافة هذه الأرباح (أو خصم الخسائر) من خلال قائمة الدخل .

الإهلاك المعجل :

نصت المادة (٢٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـــ ٣٠% المذكورة .

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

وقد أشارت المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى أنه:

" لأغراض حساب الضريبة ، في تطبيق حكم المادة (٢٧) من القانون ، يجب استبعاد نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ، ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٦) من القانون"

ومن البديهي أن قصد المشرع بالإهلاك الإضافي أو المعجل هو تعجيل خصم الإهلاك بغرض تشجيع المنشآت على تحديث الطاقة لديها بالسماح لها بخصم قسط استهلاك عادى واستهلاك إضافي عند أول سنة استخدام للأصل. ومن نص هذا البند يتضح أن شروط خصم الإهلاك الإضافي تتمثل فيما يلي :

١- يحسب الإهلاك الإضافي للآلات والمعدات الإنتاجية وما في حكمها لدى المنشآت الصناعية والإنتاجية ، وهو ما عناه المشرع بقوله

" الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في المجال الصناعي" .

٢- لم يشترط القانون أن تكون هذه الآلات والمعدات جديدة أي لم يسبق استعمالها سواء لدى المنشأة أو غيرها. بل كان النص صريحاً بقوله " سواء كانت جديدة أو مستعملة "

وهذا أمر غريب لأن المفروض أن يكون النص تشجيعاً للمنشآت الإنتاجية والصناعية على تحديث آلاتها ومعداتها، كما كان الحال في القانون القديم.أي أنه كان يجب تطبيق هذه الميزة على الآلات المشتراة أو المصنعة جديدة وليست مستعملة.

كما أن القانون لم يشر إلى حالة المعدات والآلات التي تقوم المنشأة بإنتاجها داخلياً لاستعمالها وهل تعامل باعتبارها آلات ومعدات جديدة ، وبالتالي تحصل على ميزة الإهلاك المعجل أم لا ؟ إلا أن النص كان عاماً بقوله " جديدة أو مستعملة " ولم يقل مثلما كان الحال في القانون القديم " مشتراة جديدة " وهو ما يعني من وجهة نظرنا أن المشرع اشترط فقط أن يتم استخدام هذه الآلات والمعدات

في الإنتاج دون أن يحدد المصدر التي جاءت منه وبالتالي فسواء كان مصدر هذه الأصول الشراء أو الإنتاج الداخلي فأنها تحظى بميزة الإهلاك المعجل وفقاً لعمومية النص .

وبذلك يمكن خصم الإهلاك الإضافي بالنسبة للآلات الجديدة المشتراة أو التي تقوم المنشأة بتصنيعها.

٣- يحسب الإهلاك الإضافي بنسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات، بحيث لا يصح أن تزيد جملة الإهلاكات العادية والإضافية عن التكلفة الدفترية.

٤- يأتي ترتيب خصم الإهلاكات العادية بعد خصم الإهلاك الإضافي.

٥- يحسب الإهلاك الإضافي كاملاً اعتباراً من تاريخ الاستخدام الفعلي في الإنتاج لا من تاريخ الشراء أو التركيب ؛ ولمرة واحدة ، أي أنه لا يخصم بنسبة الفترة من تاريخ استخدام الأصل الجديد إلى نهاية السنة، ولكن تخصم نسبة الـ ٣٠% كاملة.

٦- لأجل الانتفاع بخصم الإهلاك الإضافي لابد أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لما تقضى به أحكام المادة (٧٨) من القانون.

وعلى الرغم من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد حث المشروعات على الأخذ بمعايير المحاسبة المصرية؛ وقد سبق الإشارة إلى أن القانون في المادة (١٧) الفقرة الثانية قد أشار إلى أن صافي الربح يتحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية إلا أننا نجد أن القانون الضريبي السابق قد خالف المعايير المحاسبية المصرية والدولية على السواء ومن ذلك مثلاً معالجة التشريع الضريبي لإهلاك الأصول الثابتة.

ففي الوقت الذي حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) عدة طرق لحساب الإهلاك منها طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص، وطريقة مجموع الوحدات ... وغيرها (المعيار المحاسبي المصري رقم ١٠ / الفقرة ٤٤) ، إلا أن المعيار المحاسبي ترك حرية اختيار الطريقة المناسبة للإهلاك للمنشأة مع ضرورة توافر الثبات في التطبيق Consistency ؛ حيث ورد في هذا المعيار (فقرة ٤٤) ما يلي :

" ويعتمد اختيار طريقة الإهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية للأصل على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل "

أما المادة (٢٥) من قانون الضريبة على الدخل فقد اشترطت تطبيق طرق مختلفة لإهلاك مجموعات الأصول؛ وألزمت المنشآت بتطبيق هذه الطرق على كل مجموعة وفقاً لما حدده القانون؛ حيث تطلبت تطبيق طريقة القسط الثابت للمباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات، والأصول المعنوية المختلفة ، كما حددت نسباً للإهلاك لكل نوع من هذه الأصول ؛ بينما تطلبت تطبيق طريقة القسط المتناقص لأصول أخرى مثل الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والأصول الأخرى ، واستخدمت أسلوب الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج . وهو ما يضع المنشآت المخاطبة بالقانون الضريبي في مأزق كيفية التوفيق بين متطلبات معايير المحاسبة المصرية، ومتطلبات قانون الضرائب، ولا يكون أمام هذه المنشآت المختلفة إلا أن تتبع إحدى الوسيلتين الآتيتين:

الوسيلة الأولى : أن تقوم المنشأة بالاستمرار في حساب الإهلاك وفقاً للطريقة التي كانت تتبعها قبل صدور قانون الضرائب ؛ على أن تقوم بتعديل الإقرار الضريبي كل سنة بالفروق الناجمة من حساب الإهلاك بالطريقة التي حددها قانون الضرائب أي إجراء التسويات الحسابية بالفروق وتعديل الإقرار الضريبي وفقا لها

وفي هذه الحالة لا مناص من أن تمسك الشركة دفاتر أخرى فرعية للأصول الثابتة تطبق فيها ما يتطلبه القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ حتى يمكنها حساب الفروق التي يتم بها تعديل الإقرار الضريبي.

الوسيلة الثانية : أن تغير الشركة طرق الإهلاك التي كانت تسير عليها قبل تطبيق القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، وتبدأ في تطبيق الطرق التي حددها قانون الضرائب ، وفي هذه الحالة لابد أن تطبق الشركة الإجراءات التي أوصى بها المعيار المحاسبي المصري رقم (٥) وعنوانه:

" صافي ربح؛ أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية "

ووفقاً لهذا الطريقة تقوم الشركة بحساب الفرق بين الإهلاك حتى آخر قوائم مالية تم إعدادها قبل تطبيق القانون ، ومعالجة هذا الفرق كمصروف ضمن قائمة الدخل في الفترة الحالية (الفقرة ٢٦ من المعيار المحاسبي المصري رقم ٥)

وفي الحالتين يبدو بلا شك أن قانون الضرائب الجديد يعاني من ازدواجية في الفكر وتناقض في التوجهات، كما أتضح مما سبق فهو يأمر بتطبيق ما لا يقوم هو بتطبيقه.

مثال (٨) :

توافرت لدى مأمور الضرائب المعلومات التالية عن الأصول الثابتة في ٢٠٠٥/١/١ في إحدى المنشآت كما يلي:

(أ) أرصدة الأصول الثابتة ومجمع إهلاكها في ٢٠٠٤/١٢/٣١

مباني وإنشاءات/ مجمع إهلاكها	٥٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠
حاسبات آلية / مجمع إهلاكها	٢٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
آلات ومعدات / مجمع إهلاكها	٦٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
سيارات / مجمع إهلاكها	٧٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
شهرة محل	ــــــ	٧٥,٠٠٠
أراضي	ــــــ	١٥٥,٠٠٠

(ب) البيانات التالية عما تم خلال عام ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالأصول الثابتة:

(١) اشترت الشركة آلات ومعدات إنتاجية جديدة خلال عام ٢٠٠٥ تكلفتها ١٢٠,٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٥/٧/١ .

(٢) شهرة المحل الظاهرة في الدفاتر ناتجة عن عملية إعادة تقييم الأصول والخصوم، وتنوي الشركة إهلاكها على مدار خمس سنوات.

(٣)قامت الشركة خلال العام بإضافة أجهزة كمبيوتر ومعدات اتصال حديثة خلال العام لتحسين جودة نظام المعلومات والاتصالات داخل الشركة ، وكانت تكلفة هذه التحسينات ٣٠,٠٠٠ وتم إجراؤهـــا في ١/ ٢٠٠٥/٩

(٤)تم بيع سيارة بمبلغ ١٢,٠٠٠ جنيه في ١/ ٥ / ٢٠٠٥ وكانت تكلفتها الدفترية ١٥,٠٠٠ جنيه وتم شراؤها منذ ٤ سنوات .

(٥)هلكت إحدى الآلات خلال العام في ١/ ١٠ / ٢٠٠٥ وكانت تكلفتها الدفترية ٥٠,٠٠٠ جنيه ، ومجمع الإهلاك الخاص بها حتى تاريخ البيع ١٠,٠٠٠ ولأن الشركة كانت تؤمن عليها فقد حصلت من شركة التأمين على تعويض قدره ٢٥,٠٠٠ جنيه .

(٦) تطبق الشركة طرق ومعدلات الإهلاك التالية :

بالنسبة للمباني والإنشاءات ١٠% (قسط ثابت)

بالنسبة للحاسبات ونظم المعلومات ٤٠% (قسط ثابت)

بالنسبة للسيارات ٢٠% (قسط ثابت)

بالنسبة للآلات والمعدات ١٥% (قسط متناقص)

المطلوب : بيان كيفية تطبيق نص المواد (٢٥) و (٢٦) و(٢٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥

الحـــــــــل :

أولاً : حساب الإهلاك وفقاً للطريقة التي تسير عليها الشركة قبل تطبيق نصوص قانون الضرائب الجديد :

(١) إهلاك المباني والإنشاءات :

قسط الإهلاك عن الفترة = ٢٥٠,٠٠٠ × ١٠% = ٢٥,٠٠٠

(٢) إهلاك الحاسبات الآلية ونظم المعلومات

قسط الإهلاك عن الفترة

= ١٠٠,٠٠٠ × ٤٠ % = ٤٠,٠٠٠

+ إهلاك الحاسبات المشتراة خلال الفترة

= ٣٠,٠٠٠ × ٤٠% × ١٢/٤ = ٤,٠٠٠

٤٤,٠٠٠

(٣) إهلاك الآلات والمعدات (قسط متناقص)

(١٥٠,٠٠٠ – ٥٠,٠٠٠) × ١٥% = ١٥,٠٠٠

+ إهلاك الآلات الهالكة حتى تاريخ هلاكها

(٥٠,٠٠٠ – ١٠,٠٠٠) × ١٥% × ١٢/٩ = ٤٥٠٠

إهلاك الآلات المشتراة جديدة من تاريخ شراؤها

حتى آخر الفترة = ١٢٠,٠٠٠ × ١٥% ×١٢/٦ = ٩٠٠٠

٢٨,٥٠٠

(٤) إهلاك السيارات :

(١٥٠,٠٠٠– ١٥,٠٠٠) × ٢٠% = ٢٧,٠٠٠

إهلاك السيارة المباعة حتى تاريخ البيع

١٥,٠٠٠ × ٢٠% × ١٢/٤ = ١٠٠٠

٢٨,٠٠٠

(٥) إهلاك شهرة المحل : ٧٥,٠٠٠ ÷ ٥ = ١٥,٠٠٠

إجمالى الإهلاكات التي حملتها الشركة

على قائمة الدخل عن الفترة ١٤٠,٥٠٠

(٦) يجب أن نلفت النظر إلى أن هناك أرباح رأسمالية نتجت من عملية بيع السيارة ، و خسائر رأسمالية نتجت من التعويض عن هلاك الآلة على النحو التالي :

- الخسارة الرأسمالية الناتجة عن هلاك الآلة :

= (قيمة التعويض – صافي التكلفة الدفترية للآلة حتى تاريخ الهلاك)

= (٢٥,٠٠٠ – [٥٠,٠٠٠– ١٠,٠٠٠]) = (١٥,٠٠٠)

- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع السيارة :

١- تحديد صافي التكلفة الدفترية للسيارة المباعة حتى تاريخ البيع

= التكلفة الدفترية – مجموع الإهلاكات للسيارة حتى تاريخ البيع)

= ١٥,٠٠٠ – (١٥٠٠٠ × ٢٠% × [٤ + ١٢/٤] = ٢٠٠٠

٢-الأرباح الرأسمالية من عملية البيع

= ثمن البيع – صافي التكلفة الدفترية

= ١٢٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ١٠,٠٠٠

وسوف تظهر الخسائر الرأسمالية في قائمة الدخل في جانب المصروفات والتكاليف والخسائر ؛ كما تظهر الأرباح الرأسمالية في قائمة الدخل أيضاً ولكن في جانب الإيرادات والأرباح والمكاسب . أو يتم إجراء المقاصة بين الرقمين (١٠,٠٠٠ – ١٥٠٠٠) = ٥٠٠٠ تمثل صافي خسارة رأسمالية تحمل على قائمة الدخل . وبذلك يكون حـ/ الأرباح والخسائر (ملخص قائمة الدخل) قد تحمل بإجمالي تكلفة ومصروفات وخسائر تتعلق بالأصول الثابتة قدرها

= ١٤٠,٥٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٤٥,٥٠٠

ثانياً : معالجة الإهلاك وفقاً لنصوص المواد (٢٥) ، (٢٦) ، (٢٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ :

(١) وفقاً لنص المادة (٢٥) تقسم الأصول الثابتة إلى مجموعتين رئيسيتين ، وتعامل كل مجموعة منهما وفقاً لما يلي :

- مجموعة تطبق عليها طريقة القسط الثابت وفقاً لنسب معينة حددها القانون الضريبي ، وهي
  - المباني والإنشاءات ومعدل إهلاكها ٥%
  - الأصول المعنوية (شهرة المحل) ،، ،،، ١٠%

على أنه يشترط لإظهار شهرة المحل في الدفاتر وتطبيق معدل الإهلاك عليها أن تكون مشتراة ومدفوع فيها ثمن فعلي ، وليست ناتجة عن عملية إعادة تقييم داخل الشركة . ويتضح ذلك من نص المادة (٢٥) " ١٠% من تكلفة شراء " وهو ما يتمشى مع معايير المحاسبة المصرية وخاصة المعيار رقم (٢٣) .

(٢) مجموعة يطبق عليها طريقة أساس الإهلاك (أي القسط المتناقص) بنسب معينة حددها القانون ؛ وهي :

- الحاسبات ونظم المعلومات والبرامج ٥٠% من أساس الإهلاك
- الأصول الأخرى ، وتشمل كل ما عدا الأصول السابقة أي تشمل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث ... وغيره ، وتطبق عليه نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك .

وبناءً على ما سبق ، يتم حساب الإهلاك لهذه الأصول كما يلي :

(١) إهلاك المباني والإنشاءات :

حددت المادة (٢٥) إهلاكها على أساس القسط الثابت ، وبمعدل ٥% سنويا

قسط الإهلاك عن الفترة = ٢٥٠,٠٠٠ × ٥% = ١٢٥٠٠

(٢) شهرة المحل :

تعتبر شهرة المحل من الأصول الثابتة المعنوية ، وكما يتضح من البيانات الخاصة بالمنشأة فإن هذه الشهرة نتجت من عملية إعادة تقييم للأصول والخصوم ، وليست نتيجة عملية شراء حقيقية .

وطبقا لنص المادة (٢٥) ينص على إهلاك الأصول المعنوية بنسبة ١٠% من " تكلفة الشراء" ، وطالما أنها لم تشترى ولم يدفع ثمن فعلي فهي لا تخضع للإهلاك ؛ بل أنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الفقرة (٣٠) لا تعترف بها كأصل ولا يجب أن تظهر أساساً في الدفاتر .

(٣) الأصول التي يتم حساب الإهلاك لها وفقاً لطريقة أساس الإهلاك وهي :

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات
- الآلات والمعدات.
- السيارات

ويتم حسابها وفقاً لما سبق شرحه على النحو التالي :

(١) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات :

القيمة الدفترية للأصول أول الفترة		
١٠٠,٠٠٠- ٢٠,٠٠٠		٨٠,٠٠٠
+ تكلفة الأصول المشتراة والإضافات		--------
+ تكلفة التطوير أو التجديد أو التحسين أو إعادة البناء		٣٠,٠٠٠
الإجمالى		١١٠,٠٠٠
يخصم منه :		
قيمة بيع الأصول المتصرف فيها	---	
+ التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة الفقد أو الهلاك	---	
		(----)
أساس الإهلاك		١١٠,٠٠٠

إذن قسط الإهلاك عن الفترة الضريبية = ١١٠,٠٠٠× ٥٠% = ٥٥,٠٠٠

(٢) الآلات والمعدات :

القيمة الدفترية للأصول أول الفترة (٢٠٠,٠٠٠- ٦٠,٠٠٠)	١٤٠,٠٠٠
+ تكلفة الأصول المشتراة والإضافات (١٢٠,٠٠٠ × ٧٠%)	٨٤,٠٠٠
+ تكلفة التطوير أو التجديد أو التحسين أو إعادة البناء	ــــ
الإجمالي	٢٢٤,٠٠٠

يخصم منه :

قيمة بيع الأصول المتصرف فيها ----

+ التعويض الذي تم الحصول عليه

نتيجة الفقد أو الهلاك ٢٥,٠٠٠

(٢٥,٠٠٠)

أساس الإهلاك ١٩٩,٠٠٠

إذن قسط الإهلاك عن الفترة = ١٩٩,٠٠٠× ٢٥% = ٤٩٧٥٠

ويلاحظ أن الآلات والمعدات المشتراة جديدة قد عوملت وفقاً لنص المادة (٢٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أي تم خصم ٣٠% منها كإهلاك معجل باعتبارها تمثل استثماراً في مجال الإنتاج ، كما أن هذه المادة عينها قد قررت حساب الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) بعد خصم نسبة الـــ٣٠% المذكورة .وذلك بافتراض أن الممول لديه دفاتر وحسابات منتظمة. ومن نافلة القول أن نؤكد أن هذه المعاملة قاصرة وفقاً لنص المادة على الآلات والمعدات الإنتاجية فقط ولا تطبق على أي أصل ثابت آخر .

(٣) السيارات :

القيمة الدفترية للأصول أول الفترة

(١٥٠,٠٠٠ – ٧٠,٠٠٠) ٨٠,٠٠٠

+ تكلفة الأصول المشتراة والإضافات ----

+ تكلفة التطوير أو التجديد أو التحسين

أو إعادة البناء ----

الإجمالى ٨٠,٠٠٠

يخصم منه :

قيمة بيع الأصول المتصرف فيها ١٢,٠٠٠

+ التعويض الذي تم الحصول عليه

نتيجة الفقد أو الهلاك ----

(١٢,٠٠٠)

أساس الإهلاك ٦٨,٠٠٠

إذن قسط الإهلاك = ٦٨,٠٠٠ × ٢٥% = ١٧,٠٠٠

ومما تقدم يمكن إيجاد إجمالى أقساط الإهلاك لكل الأصول الثابتة التي تحمل على قائمة الدخل خلال الفترة وفقاً لنصوص قانون الضرائب كما يلي :

إجمالى أقساط إهلاك الأصول الثابتة وفقاً لنصوص قانون الضرائب

إهلاك المباني والإنشاءات	١٢,٥٠٠
إهلاك الحاسبات الآلية ونظم المعلومات	٥٥,٠٠٠
إهلاك الآلات والمعدات	٤٩٧٥٠
إهلاك السيارات	١٧,٠٠٠
إجمالى أقساط الإهلاك عن الفترة	١٣٤٢٥٠

وقد يجدر بنا أن نلفت نظر القارئ إلى أن طريقة أساس الإهلاك لا يتولد عنها أرباح أو خسائر رأسماليةكرقم منفصل أو مستقل ، حيث أنه إذا كانت نتيجة حساب أساس الإهلاك بالسالب (أي أن هناك في الحقيقة أرباح رأسمالية) تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، وإذا لم يتجاوز أساس الإهلاك مبلغ عشرة آلاف جنيه فيتم اعتباره بالكامل من التكاليفواجبة الخصم .

ووفقاً للمعالجة السابقة واستكمالاً لحل المثال فأننا نلاحظ أن الشركة قد حملت ح/ أ. خ بمبلغ قدره ١٤٥,٥٠٠ جنيه ، بينما ما تم حسابه وفقاً للطريقة التي يقرها المشرع

الضريبي في قانون الضرائب الجديد هو ١٣٤,٢٥٠ جنيه وهو ما يعني أن الشركة قد ضخمت تكاليفها (وبالتالي قللت أرباحها) بالفرق بين المبلغين وهو

الفرق = ١٤٥,٥٠٠- ١٣٤,٢٥٠ = ١١,٢٥٠ جنيه

وهو ما يتطلب أن يقوم مأمور الضرائب بإضافة هذا الفرق إلى أرباح الشركة الممثلة للوعاء الضريبي .

ثالثاً : الرسوم و الضرائب:

نص **البند الثالث** من المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة على أنه يعتبر من ضمن التكاليف واجبة الخصم:

"الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون"

ومفاد ذلك أنه يعد من التكاليف واجبة الخصم ما تدفعه المنشأة وتتحمله من رسوم أو ضرائب مباشرة أوغير مباشرة مختلفة فيما عدا الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التي يتم تأديتها وفقاً للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

ويتضح من هذا النص أن جميع أنواع الضرائب التي تدفعها الشركة سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم فيما عدا الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

ومعنى عبارة "التي تدفعها" أي التي تتحملها الشركة وتسددها فعلاً لمصلحة الضرائب بالأصالة عن نفسها وليس نيابة عن غيرها من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وبهذا يسمح للشركة أن تخصم من مجمل الربح ما يلي على سبيل المثال:

- الضرائب على العقارات المملوكة للشركة سواء الأراضي أو العقارات المبنية.
- الضرائب ورسوم الترخيص للسيارات المملوكة للشركة.
- رسوم الإنتاج.
- ضرائب الدمغة على المحررات والمستندات الخاصة بالشركة.
- الضريبة العامة على المبيعات.
- الرسوم و الضرائب الجمركية على السلع ومستلزمات الإنتاج.

بينما الرسوم والضرائب الجمركية على الأصول الثابتة المستوردة لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم بشكل مستقل حيث أنها تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل، ويتم إهلاكها مع الأصل على سنوات عمره الإنتاجي ووفقاً للقواعد والأعراف السارية.

على أنه فيما يتعلق بالضريبة العامة على المبيعات The General Sales Tax فقد أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم (٤٣) لسنة ١٩٩٩ في ١٢/٢٢/والتي ورد فيها ما يلي:

أولاً: تعد الضريبة العامة على المبيعات عنصراً من عناصر التكلفة بالنسبة للممولين الذين يقومون بسدادها على المشتريات أو المدخلات وغير مكلفين بتحصيلها على مبيعاتهم مثل:

١- تاجر الجملة (غير مسجل في المرحلة الحالية)، حيث يقوم بسداد هذه الضريبة على مشترياته وغير مكلف بتحصيلها من الغير عند البيع.

٢- المنتج الصناعي الذي قام بسداد هذه الضريبة على مدخلات تستخدم في صناعة مخرجات معفاة من الضريبة على المبيعات.

ثانياً: لاتعد الضريبة على المبيعات عنصراً من عناصر التكلفة بالنسبة للممولين الذين يقومون بسداد هذه الضريبة على المشتريات أو المدخلات، ثم يقومون بتحصيلها عند البيع للغير وتوريدها بعد خصم ما سبق سداده من هذه الضريبة على المشتريات أو المدخلات مثل:

١- المستورد حيث يقوم بتوريد الفرق بين ما سبق سداده من هذه الضريبة عند الاستيراد والضرائب المحصلة على مبيعاته.

٢- المنتج الصناعي والذي يقوم بسداد هذه الضريبة على مدخلاته ويقوم بتحصيلها على مبيعاته للغير وتوريد الفرق ولكن إذا أثبت الممول أنه لم يسترد ضريبة المبيعات من المشترى وأنها لم ترد إليه من مصلحة الضرائب على المبيعات فتكون من ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة.

كما أن المنشأة قد تدفع الضريبة ثم لسبب أو لآخر تسترد جزءً من هذه الضرائب المدفوعة، ولم يتعرض المشرع لهذه الحالة وما إذا كان يحق لمصلحة الضرائب في هذه الحالة أن تعيد حساب الضريبة المستحقة على الشركة في ظل هذه الظروف أم لا.

وقد ثار جدل حول بعض أنواع الضرائب والرسوم من حيث إمكانيـــة خصـــمها ضمن التكاليف من عدمه عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

ومن ذلك الجدل حول مدى اعتبار رسم تنمية الموارد المالية للدولة ضمن التكاليف عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهو الرسم الذي فرضه القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون ٢٣١ لسنة ١٩٨٩ ، حيث تم فرض رسم التنمية على ما يزيد عن ١٨٠٠٠ جنيه سنوياً من صافي أرباح الجهات المنصـــوص عليها في المادة (١١١) من القـــانون ١٥٧ لســـنة ١٩٨١ ومـــن بينهـــا الأشـــخاص الاعتبارية.

ويذهب فقهاء الضرائب إلى أن رسم تنمية الموارد للدولة هو في حقيقته ضـــريبة وليس رسماً وأنه يعتبر امتدادا لأسعار الضرائب على الدخل ومنها الضـــريبة علـــى أرباح الأشخاص الاعتبارية.

كما أن المادة الثالثة من القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ في فقرتها الأولى نصت علـــى أن "يحصل الرسم المنصوص عليه في المادة الأولى من هذا القانون بالإضـــافة إلـــى الضرائب والرسوم المقررة بمقتضى القوانين الصادرة بشأنها عـــن ذات الإيـــراد أو الواقعة الخاضعة للرسم المفروض بهذا القانون وتسرى في شـــأنه جميـــع الأحكـــام المنصوص عليها في القوانين المشار إليها".

ويستنتج من هذا النص أن رسم تنمية الموارد المالية للدولة يحصل بشكل مســـتقل بالإضافة إلى أية ضرائب أو رسوم أخرى مقررة في قوانين أخرى.

فإذا تذكرنا أن البند الثالث من المادة (٣٣) قد سمح بخصـــم جميـــع الرســـوم و الضرائب التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية، ولم يستثن من ذلك إلا الضـــريبة علـــى أرباح الأشخاص الاعتبارية التي تؤديها وفقاً لهـــذا القـــانون.إن التفســـير الصـــحيح لنصوص القانون من وجهة نظرنا أنه يسمح بخصم رسم التنمية ضمن التكاليف واجبة الخصم.

أما بالنسبة **للضرائب الأجنبية** التي تقوم منشآت مصرية بسدادها عن أرباحها التي حققتها في الخارج، فيختلف الوضع بالنسبة للمنشآت المصرية عنها بالنسبة للمنشآت الأجنبية.

فقد نصت المادة (٥٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن:

" تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون ، وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها .

ولا تخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية.

ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الأولى الضريبة واجبة السداد في مصر ، والتي كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال في الخارج ."

فبالنسبة للمنشآت المصرية التي لها وكالات في الخارج وأرباحها تدخل في وعاء الضريبة المصرية، أي لم ترق إلى مستوى المنشآت المستقلة في الخارج فإن الضرائب المباشرة التي يثبت أن هذه الوكالات أو الفروع دفعتها فعلاً في الخارج، كان يجب أن تخصم كأحد بنود التكاليف، إلا أن المشرع لم يعتبر هذه الضرائب عنصراً من عناصر التكاليف أي لم يدرجها ضمن عناصر التكاليف التي يجب خصمها من الإيرادات وصولاً إلى صافي الربح ، **بل أعتبر هذه الضرائب الأجنبية المسددة في الخارج خصماً وتخفيضاً من الضريبة المستحقة على المنشأة في مصر** ، بشرط ألا تزيد عن مقدار الضريبة واجبة السداد في مصر .

وبذلك فقد أجاز المشرع الضريبي أن تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة في مصر عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

وقد نصت المادة (٦٥) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى أن المقصود بالأرباح المحققة في الخارج التي يسري بشأنها نظام خصم الضريبة الأجنبية؛ من الضريبة على الدخل في مصر والمنصوص عليها في المادة (٥٤) من القانون، أرباح العمليات والفروع والتوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها في شركات بالخارج، والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج.

بينما حددت المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية الشروط الواجب توافرها للسماح بخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من الضريبة على الدخل في مصر، كما يلي:

(١) أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها .

(٢) ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة في الخارج الضريبة واجبة السداد في مصر التي يتم تحديدها وفقاً للقانون .

(٣) ألا يتجاوز ما يدخل في نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ .

ويتم حساب الضريبة الواجبة السداد في مصر على أساس إجمالي الأرباح المحققة في الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروباً في سعر الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون .

أما بالنسبة للمنشآت الأجنبية التي تزاول أعمالها في مصر فإن الضرائب الأجنبية التي تدفعها عن أرباحها المحققة في مصر ؛ فلا يمكن معالجتها إلا عن طريق المعاهدات والاتفاقيات الدولية بين البلاد صاحبة الشأن لمنع الازدواج الضريبي. ولعله من الضروري هنا أن نشير إلى أن مصر قد عقدت العديد من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي مع العديد من دول العالم .

رابعاً : أقساط التأمين الاجتماعي:

يفرض قانون التأمين الإجتماعى على الشركات وأصحاب الأعمال سداد حصة محددة لهيئة التأمين الإجتماعى عن كل عامل من العمال، وذلك مقابل حصتها في المعاشات والتأمين الصحي وتأمينات البطالة وإصابات العمل والشيخوخة وغير ذلك.

وقد نص البند (٤) من المادة (٢٣) من القانون على خصم: " **أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي** ".

*** من نص هذا البند يتضح أنه من بين التكاليف التي يمكن للممول خصمها من الإيرادات وصولاً إلى الربح الصافي حصة صاحب العمل في أقساط التأمين المستحقة على المنشأة سواء لصالح العاملين أو لصالح صاحب العمل والتي يتم أداؤها سواء سددت أو لم تسدد بعد بالفعل.**

أما حصة العاملين في نظام التأمينات الاجتماعية أو في نظام التأمين والمعاشات فلا تعد من التكاليف الواجبة الخصم، لأن عبئها يقع على العامل نفسه، وتقوم المنشأة باستقطاع هذا الجزء من الأجور والمرتبات المنصرفة آخر كل شهر استناداً إلى مبدأ الحجز والتحصيل عند المنبع، ويقع الالتزام على المنشأة بتوريد هذه الأقساط المستحقة "حصة العامل وحصة صاحب العمل معاً" إلى المكتب المختص بالتحصيل.

وقد استثنى المشرع خصم حصة صاحب العمل المستحقة للتأمينات الاجتماعية، أو للهيئة العامة للتأمين والمعاشات لصالح صاحب العمل، رغم أن ذلك يعد من قبيل استعمال الربح، إلا أنه قصد بذلك تشجيع نظام مظلة التأمينات الاجتماعية لكي تمتد لأصحاب الأعمال أنفسهم ضد كوارث الزمن ومن جانب آخر لتغذية نظام التأمين داخل حدود الجمهورية.

وبذلك فهذه الأقساط هي تكاليف فعلية تتحملها الشركة بنص القانون، ولـذلك سـمح المشرع الضريبي بخصم هذه الأقساط واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم من الإيـراد الإجمالي وصولاً للوعاء الخاضع للضريبة؛ وكان البند السابع من المـادة (١١٤) فـي القانون القديم يعتبر من التكاليف واجبة الخصم "أقساط التأمين الإجتماعي المقررة علـى الشركة لصالح العاملين بها والتي يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية "، ومن هذا النص يتضح أن هناك شروطاً ثلاثة لخصم أقساط التأمين الإجتماعي.

أ- أن تمثل هذه الأقساط الحصة التي تلتزم بها الشركة طبقاً لقانون التأمينات.

ب-أن تكون هذه الأقساط لصالح العاملين بالشركة.

جـ- أن يتم أداء هذه الأقساط للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية.

خامساً : المبالغ المستقطعة لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش :

ينص البند (٥) من المادة (٢٣) على خصم: "المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة، أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة. وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط

بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص".

ومن نص هذا البند يتضح أنه سواء أكانت تلك المبالغ مستقطعة لحساب صناديق منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة أو منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة، فإنها تعتبر تكليفاً. وبالتالي تخصم من الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة ما تدفعه المنشأة لحساب هذه الصناديق أو لإحداها لمصلحة موظفيها متى توافرت الشروط التالية، بصرف النظر عن خضوع المنشأة لنظام التأمين الاجتماعي أو عدم خضوعها:

١- أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.

٢- أن تدفع المبالغ إلى صندوق جماعي خاص بجميع العاملين بالمنشأة بدون استثناء، بمعنى أنه يشترط أن يكون صرف المبالغ المخصصة إلى الموظفين مباشرة، ولا تملك المنشأة الحق في حرمان أحدهم، وأن يكون التصرف طبقاً للائحة الصندوق أو قانون العمل.

٣- أن يكون للصندوق شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المنشأة، وفي هذه الحالة لا يصح للمنشأة التصرف في المبالغ المودعة بهذه الصناديق أو إعادتها إلى ملكيتها الخاصة.

٤- أن تكون أموال هذه الصناديق مستثمرة لحسابها الخاص خارج أصول المنشأة وبعيداً عن أعمال المضاربة واحتمالات الخسارة لضمان سداد التزامات هذا النظام.

٥- **ألا تتجاوز المبالغ التي تستقطعها المنشآت من أرباحها سنوياً لحساب الصناديق الخاصة ٢٠% من مجموع مرتبات وأرباح العاملين بها.**

ولعله من الجدير بالذكر أن المادة الأولى من القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ الخاص بصناديق التأمين الخاصة تقضي بأنه: "يقصد بصندوق التأمين الخاص كل نظام بأية جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أية صلة اجتماعية تتألف بغير رأس المال، ويكون الغرض منه وفقاً لنظامه الأساسي أن يؤدى إلى

أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة، وذلك في الحالات التالية:

(أ) زواج العضو أو ذريته أو بلوغه سناً معينة أو وفاة العضو أو من يعوله.

(ب) التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق.

(ج) عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث.

(د) أية أغراض أخرى توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين.

وتقضي المادة (١١) من نفس القانون بأن يكون من بين موارده اشتراكات الأعضاء وما تساهم به الدولة أو الجهات التي يتبعها الصندوق.

وقد وضعت المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية للقانون شروطاً يجب توافرها لاعتبار أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ، هذه الشروط هي :

١- أن يكون لدى النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة

٢- أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص .

٣- أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة .

سادساً : أقساط التأمين ضد العجز والوفاة :

ينص البند (٦) من المادة (٢٣) من القانون على أنه يعد من التكاليف واجبة الخصم :

" أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة . ومما لا شك فيه أن هذا البند لا ينطبق على الأشخاص الاعتبارية من حيث أنه لا يتصور أن يقوم الشخص الاعتباري بالتأمين على نفسه ضد العجز والوفاة وهي التغيرات التي لا تطرأ إلا على الأشخاص الطبيعيين ولا تصيب سواهم . ولذلك فمن الواضح أن هذا النص يتعلق فقط بالأشخاص الطبيعيين، ولا يتصور ظهوره كأحد بنود التكاليف والمصروفات في قائمة الدخل لشخص اعتباري.

سابعاً : التبرعات والإعانات :

نص البند (٧) والبند (٨) من المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على التبرعات التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يلي :

النوع الأول: وهو ماورد في البند (٧) :

" التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها".

وذلك لتشجيع الأفراد على مساعدة الجهاز الإداري للدولة بغض النظر عما إذا كانت نتيجة العمليات ربحاً أو خسارة، فهذه تخصم بالكامل، وسواء أكانت تبرعات نقدية أو عينية وأياً كان مبلغها أو قيمتها .

* ومن ذلك على سبيل المثال ما كان قد سبق أن صدر من التعليمات التفسيرية العامة رقم (٣) لسنة ٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢، حيث قضت بأن الشهادات الصادرة من البنك الأهلي المصري بفئاتها المختلفة سواء بالعملة المصرية أو بالعملية الأجنبية والخاصة بسداد ديون مصر تعتبر من قبيل التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة. وتخصم أياً كان مقدارها.

النوع الثاني: وهو ماورد في البند (٨)

"التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ، ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول".

والمقصود بالربح السنوي الصافي في هذه المادة، الربح الضريبي المعدل، ووصولاً إلى تحديد النسبة التي أشار إليها القانون وهي ١٠% فأنه يتم أولاً وبصفة مبدئية إضافة التبرعات للجهات الواردة في البند (٨) إلى الوعاء الخاضع للضريبة، ثم يخصم من مجموع هذا الوعاء نسبة قدرها ١٠/ ١١٠ من هذا المجموع ، وهو ما يؤدي في النهاية إلى الوصول إلى نسبة الـ ١٠% المحددة قانوناً . ومن الواضح أنه يشترط ضمناً لخصم هذا النوع من التبرعات تحقيق أرباح حتى يسمح بخصمها في حدود النسبة المشار إليها بعاليه. بمعنى أنه في السنوات التي تحقق فيها الشركة أو الشخص الاعتباري خسائر؛ لا يسمح لها بخصم أي قدر من هذه التبرعات الواردة في البند (٨) المشار إليه .

ثامناً : المخصصات والاحتياطيات:

كان البند السادس من المادة (١١٤) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ينص على أنه يعتبر من ضمن التكاليف واجبة الخصم "المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيد بحساب الشركة، وأن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله، فإذا أتضح بعد ذلك أنها استخدمت في غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص.

وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوي الصافي للشركة[٢].

وتستثنى من أحكام الفقرتين السابقتين المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١.

أما المبالغ التي تأخذها الشركة من أرباحها لتغذية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها التي تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر في السنة فلا تخصم من مجموعة الأرباح التي تسرى عليها الضريبة".

ومن نص البند السابق يتضح أن هناك شروطاً لخصم هذه المخصصات وإعتبارها من التكاليفواجبة الخصم:

١- أن تكون معدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث، ولكن غير محددة المقدار.
٢- أن تكون هذه المخصصات مقيدة في حساب الشركة (أي ظاهرة وليست مستترة).
٣- أن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله.
٤- ألا تزيد عن ٥% من صافي الربح المحاسبي السنوي للمنشآت عموماً أو ١٠% بالنسبة للبنوك اعتبارا من أول فبراير ١٩٩٨.

---

[٢] كانت هذه النسبة قد أصبحت ١٠% بالنسبة للبنوك بدلاً من ٥%، وذلك طبقاً للقانون رقم (٥)لسنة ١٩٩٨ الذي صدر في ١٩٩٨/١/٢٢، وقد أصبح نص الفقرة الثانية من البند (٦) من المادة (١١٤) كما يلي: "وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوي الصافي للشركة فيما عدا البنوك فلا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ١٠% من الربح السنوي الصافي للبنك".

٥- أن تحقق الشركة ربحاً صافياً في نهاية السنة المالية، فإذا انتهت نتيجة أعمال السنة بخسارة فلا يسمح باعتبار هذه المخصصات من التكاليف واجبة الخصم.

والواقع أن هذا النص وتلك الشروط خاصة الشرط الأخير يخالف المبادئ والأعراف المحاسبية بل ويخالف ما ورد في القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية التي جاء في المادة ١٩١ منها أن "الأرباح الصافية هي الأرباح الناتجة عن المعليات التي باشرتها الشركة خلال السنة المالية، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب وتجنب كافة الإستهلاكات والمخصصات التي يقضي الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها ويجب تجنيب المخصصات المشار إليها حتى في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة أرباحاً أو تحقق أرباحاً غير كافية".

وقد أصدر وزير المالية القرار رقم(٣٧٤) لسنة ١٩٧٨ حدد فيه المخصصات المسموح بتكوينها، وهى:

- مخصص مصاريف دعاوى وقضايا المرفوعة من الممول أو عليه.
- مخصص تقلبات أسعار الذهب (لمن يتعامل في الذهب).
- مخصص تقلبات أسعار الصرف(لمن يتعامل في العملات).
- مخصص تقلبات أسعار أوراق مالية(لمن يتعامل في الأوراق المالية).

إلا أن هذا القرار ألغى بصدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لان هذا القانون الأخير لم يمنح وزير المالية تفويضاً لتحديد هذه المخصصات مثلما كان الحال في القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ الذي كان قد منح لوزير المالية أو من ينيبه تفويضاً لتحديد المخصصات التي يمكن اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً.

ولذلك فإن ما يحدث في الواقع العملي هو أن مصلحة الضرائب لا تكاد تعتمد خصم أي مخصص في سنة تكوينه، وتكتفي باعتماد خصمه في سنة استخدامه فعلاً وبعد التحقق من ذلك مستندياً، وبالتالي تكاد تقتصر المخصصات المسموح باعتمادها كتكاليف واجبة الخصم في الديون المعدومة التي تتحقق بإشهار إفلاس المدين بحكم قضائي، حيث تصبح الخسارة مؤكدة الحدوث، ولكن غير محددة المقدار إذا يتوقف ذلك على أموال التفليسة التي تقسم بين الدائنين قسمة غرماء.

على أن المشرع الضريبي قد استثنى من الأحكام والشروط السابقة المخصصات الفنية التي تلتزم بتكوينها شركات التأمين وفقاً للقوانين والأعراف

السارية فيها خاصة القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ والذي يطلق عليه "قانون الإشراف والرقابة على التأمين"، حيث أن هذا القانون ألزم شركات التأمين وإعادة التأمين بتكوين مجموعة مخصصات يتم حسابها وفق أسس فنية ومعادلات رياضية وحسابات أكتوارية محددة على أسس علمية، والهدف منها هو حماية أموال المتسأمنين وضمان عدم تعرضهم للمخاطر، ومن هذه المخصصات الفنية التي تلتزم بها شركات التأمين.

١- الالتزام الحسابي (أو المال الإحتياطى):

ويمثل الفرق بين كل من القيمة الحالية لمبالغ التأمين التي تلتزم الشركة بسدادها للمؤمن له عن الوثائق سارية المفعول حتى نهاية السنة المالية، والقيمة الحالية للمبالغ التي يلتزم المؤمن لهم بسدادها إلى الشركة عن المدة الباقية من وثائقهم.

ويتم حساب هذا المخصص على أسس علمية ورياضية ودقيقة إلى حد كبيرة، وتقوم شركات التأمين على الحياة أو ضد الحوادث بتكوينه لمواجهة مخاطر سداد تعويضات للمؤمن لهم في حالة وقوع الأخطار المؤمن ضدها.

٢- مخصص الأخطار السارية:

ويعادل المبلغ الذي يخص الفترة التالية من أقساط التأمين التي تم إصدارها خلال الفترة الحالية، وبذلكم فهو يماثل الإيرادات المقدمة من وجهة النظر المحاسبية، ويتم تكوين هذا المخصص بالنسب التالية من جملة الأقساط التي تستحق الشركة على حملة الوثائق عن السنة المالية المنقضية:

٢٥% عن عمليات التأمين من أخطار النقل البحري والجوى

٤٧% عن عمليات التأمين الإجباري عن المسئولية المدنية في حوادث السيارات

٤٠% عن باقي عمليات التأمين

١٠٠% من رصيد أقساط وثائق التأمين طويلة الأجل، (بعد خصم عمولة الإنتاج المسددة في سنة الإصدار)

٣- مخصص التعويضات تحت التسوية:

ويمثل مبالغ التعويضات المستحقة على الشركة عن أخطار وقعت فعلاً ولم تسدد بعد حتى نهاية السنة المالية، أي تماثل المصروفات المستحقة من وجهة النظر المحاسبية.

٤- مخصص تقلبات معدلات الخسائر:

ويمثل قيمة النقص في معدلات الخسائر المحققة فعلاً في السنة المالية الحالية عن متوسط معدل الخسائر في السنوات الثلاث السابقة.

ولان هذه المخصصات ملزمة لشركات التأمين بنص القانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨١ كما سبق الإشارة، فإن المشرع الضريبي قد سمح باعتبارها من ضمن التكاليف أي سمح بخصمها بالنسبة لشركات التأمين وبالتالي لا يطبق عليها الشروط الخاصة بالمخصصات السابق إيرادها.

أما الاحتياطيات: فهي مبالغ تحجز من الأرباح لأهداف لا علاقة لها بالخسائر مؤكدة الحدوث مستقبلاً بل يتم إعدادها لأهداف تتعلق بتدعيم المركز المالي للشركة أو تحقيق أهداف مالية أخرى.

ولذلك فإن المبادئ المحاسبية تعتبر الاحتياطيات توزيعاً للربح وليست تكليفاً عليه.

ولذلك فقد تماشى المشرع الضريبي في القانون القديم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته مع العرف والمبادئ المحاسبية، ولم يسمح بخصم أي نوع من الاحتياطيات أي لم يعتبرها من التكاليف واجبة الخصم طالما أنها تعد لتغطية خسائر محتملة، ولم يستثن من ذلك إلا ما يُعد لمنح مكافآت للعاملين بشرط ألا تزيد عن مرتب ثلاثة أشهر في السنة أما ما زاد عن ذلك فتسرى عليه الضريبة.

إلا أن القانون الضريبي الجديد (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد خالف هذه المعالجة للمخصصات والاحتياطيات حيث ينص البند (١) من المادة (٢٤) فيما يتعلق بالمخصصات والاحتياطيات على ما يأتي:

لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم :

٤- الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها .....

٥- ....

كما أن المادة (٥٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أكدت نفس المعنى في البند (٢) منها بقولها :

" لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي :

١- الفوائد المدينة The debit interests.

٢- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها ، عدا ما يأتي :

(أ) ٨٠% من مخصصات القروض Loans appropriations التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي ،

(ب) المخصصات الفنية The technical appropriations التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨١ .

وبذلك فقد ألغى المشرع الضريبي وجود المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها ومُسمياتها لجميع المنشآت بلا استثناء فيما عدا تلك التي تلتزم البنوك وشركات التأمين بتكوينها وإعدادها وفقاً لطبيعة عمليات هذه الأنشطة الخاصة . ولم يعد بالتالي مسموحاً لأية شركة أو شخص اعتباري باعتبار المخصصات والاحتياطيات من ضمن بنود التكاليف والمصروفات ، بل اعتبرت جميعها من قبيل التصرف في الربح وليست عبئاً عليه .

وبذلك خالف القانون الضريبي الجديد ما سارت عليه القوانين الضريبية السابقة ، والتي كان آجرها القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ والتي كانت المادة (٢٧) في البند (٦) منها تنص على أنه يعتبر من التكاليف:

"المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الجدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة، وأن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله، فإذا ما أتضح بعد ذلك أنها استخدمت في غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص. وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوي الصافي للمنشأة."

أما المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها والتي تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر في السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التي تسرى عليها الضريبة".

ومن هذا النص يتضح أن المشرع كان يسمح في البند السـادس من المادة (٢٧) باعتماد المبالغ المستقطعة من الأرباح لتغذية المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة القيمة ، وهي بهذا المعنى تختلف عن الاحتياطيات التي هي عبارة عن استقطاع جزء من الأرباح لمقابلة طارئ معين محتمل الوقوع، أو بقصد تدعيم المركز المالي للمنشأة بوجه عام، ومن نص الفقرة الثالثة من البند السادس يتضح أنه لا يجوز خصم أية مبالغ لتغطية الاحتياطيات باعتبارها من قبيل التصرف في الأرباح المحققة مهما اختلفت مسمياتها وأهدافها، وطبقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية فأنه لا يجوز تحميل أرباح سنة لحساب السنة الأخرى لمجرد الاحتياط.

وقد كان المشرع الضريبي قد وضع عدداً من الاشتراطات التي كان لابد من توافرها لتكوين المخصصات:

(أ) أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشآت وثابتة في دفاترها غير متداخلة في حسابات أخرى ليمكن متابعتها لكل مخصص حسب الغرض منه.

(ب) أن يكون بند التكلفة مخصصاً وليس احتياطياً بمعنى أنه معد لمواجهة النقص في قيم الأصول مثلاً أو لمواجهة الخسائر أو أي أعباء مالية مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.

(ج) أن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله، فإذا أتضح بعد ذلك أنها استخدمت في غير ما خصصت له فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص.

(د) وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوي الصافي للمنشأة أي صافي الربح الضريبي المعدل بعد إدخال التعديلات على صافي ربح الإقرار. ومن هذا يتضح أنه لا يسمح بخصم نسبة للمخصصات إلا في حالة تحقيق المنشأة للأرباح.

(هـ) لا يجوز السماح بتغذية أية احتياطيات أياً كان نوعها.

أما بالنسبة للمكافآت: التي تمنح للعمال والمستخدمين علاوة على أجورهم الأصلية، فالواقع أنه لم يكن لمصلحة الضرائب الحق في التدخل في موضوع المكافآت التي تمنح للعمال والمستخدمين – فللممول كامل الحرية في طريق إدارته لمنشأته وفي تحديد الأجور والمكافآت مادامت هذه المكافآت غير صورية، ومادامت أنها لم تمنح بقصد الغش والتهرب من الضرائب – فإذا كانت جدية ولم يكن الغرض منها الغش والتهرب من الضريبة يتعين خصمها. وطالما أن هذه المبالغ قد تم إخضاعها للضريبة على المرتبات وما في حكمها. ويراعى أن حوافز الإنتاج التي تصرف للعاملين بسبب زيادة الإنتاج أو رفع مستوى الخدمة يتم معالجتها عند الفحص كبند مستقل عن المكافآت.

على أنه بصدور القانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تم إلغاء القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل، وبالتالي أصبحت المنشآت الآن مطالبة بتطبيق النص الجديد وعدم السماح بتكوين أية مخصصات أو احتياطيات.

التكاليف الأخرى جائزة الخصم :

لاشك أن المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ شأنها في ذلك شأن المادة (٢٧) في القانون (١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته – لم تكن تهدف إلى حصر جميع أنواع التكاليف واجبة الخصم، بل هي فقط قد حددت أهم هذه الأنواع لأنها ذكرت عبارة " يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يأتي ..."

فهي قد خصت هذه الأنواع بالذكر حتى يتم الاسترشاد بها من ناحية، وحتى لا تفتح باب الجدل والنقاش حولها كما سبق وأشرنا.

لذلك فإن هناك بعض التكاليف الأخرى التي يسمح بخصمها من إجمالي الإيرادات، طالما تتوافر فيها الشروط السابق بيانها، وتتفق مع العرف السائد في مجال الأعمال وفي تطبيقات مصلحة الضرائب وتعليماتها، ومن هذه التكاليف:

(١) الإيجار:

نص البند الأول من المادة (١١٤) من قانون الضرائب القديم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أنه "يخصم قيمة إيجار العقارات التي تشغلها الشركة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة، وفي الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار

الذي اتخذ أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس إيجار المثل".

ومن الواضح أن لفظ "العقارات التي تشغلها الشركة" ينصرف إلى جميع الأماكن والعقارات التي تستخدمها الشركة لمزاولة نشاطها بجميع جوانبه وبالتالي تشمل هذه العقارات المباني التي تشغلها مصانع الشركة أو معارض البيع الخاصة بها أو المباني الإدارية ومعامل الأبحاث إذا وجدت وجراجات السيارات ومباني المخازن سواء كانت مخازن إنتاج تام أو تحت التشغيل أو مخازن المواد الخام المستخدمة في الإنتاج أو غير ذلك.

على أن البند الأول من المادة (١١٤) قد فرق بين العقار الذي تقوم المنشأة باستئجاره، وذلك العقار المملوك لها من حيث كيفية حساب قيمة الإيجار الواجب احتسابه ضمن التكاليف:

١-فإذا كان العقار مستأجراً من الغير فليس ثمة مشكلة حيث أن ما يعتبر تكلفة هنا هو قيمة الإيجار الفعلي من واقع عقد الإيجار المبرم بين المنشأة وبين مالك العقار، ويحق لمصلحة الضرائب الإطلاع على هذا العقد والتحقق من صحته.

وقد قررت المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أن "لمأمور الضرائب أن يطلب من الشركة ما يراه من بيانات أو إيضاحات أو مستندات ويكون هذا الطلب على النموذج رقم (١٦) ضرائب أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.....".

كما أن المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية للقانون القديم كانت تفرض على كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً إخطار مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من تاريخ المزاولة الفعلية للنشاط على النموذج رقم (٥) حصر ضرائب أو أية ورقة تشتمل على نفس البيانات، ويجب أن يتضمن الإخطار اسم الممول ثلاثياً ومحل إقامته وعنوان المنشأة وتاريخ عقد الإيجار وتاريخ بدء الإيجار... ويرفق مع الإخطار عدة مستندات حددتها المادة (٦٦) المشار إليها أهمها صورة من عقد الإيجار.

كما أن المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية المشار إليها فرضت على كل مالك عقار أو منتفع بعقار مخصص كله أو بعضه لتجارة أو صناعة أو مهنة تجارية أو غير

تجارية أو يكون به مركز أو فرع أو مكتب لأية شركة أو منشأة تجارية أو صناعية مصرية أو أجنبية، أن يقدم إخطاراً على النموذج رقم (٧) حصر ضرائب إلى الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة إذا كان العقار كائناً بمحافظة القاهرة أو الإدارة العامة بضرائب المحافظة حسب موقع العقار بالنسبة للمحافظة الأخرى.

ويقدم هذا الإخطار المشار إليه خلال شهرين من تاريخ شغل أو تأجير العقار كله أو بعضه لمزاولة أي وجه من أوجه النشاط المشار إليها، ويجب أن يكون الإخطار موقعاً من المالك أو المنتفع.

وهكذا تستطيع مأمورية الضرائب المختصة أن تتحقق من وجود عقد الإيجار وصحته ومن قيمته.

وقد تقوم بعض الشركات بتأجير جزء من العقارات التي استأجرتها من الغير، وتحصل بذلك على إيراد من هذه العقارات، وتعد هذه الإيجارات المحصلة من الإيرادات الخاضعة للضريبة "وتدخل ضمن وعاء الضريبة بالكامل" ولا يطبق عليها حكم المادة (١١٨) من هذا القانون"، أي لا يسمح بخصم الإيجار المدفوع للغير عن كامل العقار باعتباره من التكاليف واجبة الخصم، بينما يضاف الجزء المحصل كإيراد مقابل إعادة تأجير جزء من هذا العقار للغير.

٢- أما إذا كان العقار الذي تشغله الشركة مملوكاً له ومربوطاً عليه ضريبة المباني فإن ما يخصم هو القيمة الإيجارية المربوط على أساسها عوائد المباني.

وكان القانون (١٢٩) لسنة ١٩٦١ يحدد سعر الضريبة على أساس ١٠% من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة للمباني المستعملة في غير أغراض السكنى.

فعلى سبيل المثال إذا كانت عوائد المباني (ضريبة المباني) المفروضة على العقار المملوك الذي تشغله الشركة هو ٥٠٠ جنيه سنوياً فإنه يمكن التوصل إلى القيمة الايجارية واجبة الخصم من وعاء الضريبة والتي تحسب ضمن التكاليف كما يلي:

القيمة الايجارية للعقار المملوك

$$= \text{قيمة الضريبة السنوية على المباني} \times \frac{١٠٠}{١٠}$$

١٠٠

= ٥٠٠ × ــــــــ = ٥٠٠٠ جنيه

١٠

فإذا كان العقار المملوك للشركة وتمارس فيه نشاطها لم تربط عليه العوائد (لوجوده خارج كردون المدينة مثلاً) فإنه يتم تقدير قيمته الايجارية على أساس إيجار المثل.

وفي جميع الحالات يسمح بخصم الإهلاك ومصاريف الصيانة والإصلاح والترميم لهذه العقارات المملوكة بالإضافة إلى القيمة الايجارية المشار إليها.إلا أنه في ظل القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لا يسمح بخصم القيمة الايجارية للعقار المملوك ويسمح فقط بخصم الإهلاك ومصروفات الصيانة والترميم .

٣- أما إذا كان العقار الذي تشغله الشركات مبنياً على أرض مملوكة للغير، فيسمح للشركة بخصم القيمة الايجارية للمباني فقط دون الأرض، كما يسمح لها بخصم إهلاك المباني ومصروفات الإصلاح والصيانة طوال مدة العقد.

٤- أما إذا كان العقار الذي تشغله الشركة لها عليه حق انتفاع فقط أي حق استعمالها الأرض واستغلالها دون حق التصرف فيها، فيسمح للشركة بخصم القيمة الايجارية للمباني فقط وإهلاك هذه المباني ومصروفات إصلاحها وصيانتها، ويحدث ذلك عندما يكون العقار الذي تشغله الشركة مبنياً على أرض مملوكة للغير، وينص العقد على إن تقوم الشركة في نهاية فترة الاستغلال المتفق عليها بتسليم الأرض خالية لصاحبها أي يكون عليها إزالة المبنى وتسليم الأرض خالية للمتعاقد معه، وفي نهاية مدة العقد توافق مصلحة الضرائب على خصم صافي قيمة المباني أي صافي تكلفتها الدفترية بعد خصم الإهلاك السابق اعتماده على أن يضاف للإيرادات ما تحصل عليه الشركة من تعويض من المالك أو ما يترتب على إزالة المبنى وبيع أنقاضه من أرباح.

مثال (٩) :

وعلى سبيل المثال إذا إفترضنا أن إحدى الشركات تزاول نشاطها في مبنى تملكه دون الأرض المقام عليه هذا المبنى، حيث أن هذه الأرض للشركة عليها حق انتفاع فقط لفترة ٢٠ سنة يتم تسليمها بعد ذلك لصاحبها خالية.

وتبلغ تكلفة المبنى ١٠٠,٠٠٠ جنيه، قسط الإهلاك السنوي ٥,٠٠٠ جنيه، تكاليف الترميم والإصلاح السنوية ٥٠٠ جنيه وفي نهاية المدة تم هدم المبنى وبيع الأنقاض وبلغت صافي الأرباح المحققة من عملية الهدم وبيع الأنقاض ٣٠٠٠ جنيه، وتم تسليم الأرض خالية لصاحبها مع العلم بأن القيمة الايجارية السنوية ٩٠٠٠ جنيه.

- في هذه الحالة تجد أن ما كان يسمح بخصمه سنوياً باعتباره من التكاليف واجبة الخصم في ظل قانون الضرائب القديم (١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته هو:

القيمة الايجارية السنوية	٩٠٠٠ جنيه
قسط الإهلاك السنوي للمباني	٥٠٠٠ جنيه
+ تكاليف الترميم والإصلاح	١٤٥٠٠

وفي السنة الأخيرة يُسمح بخصم ١٤٥٠٠ جنيه مثل كل سنة ، ولكن يضاف للإيرادات ٣٠٠٠ جنيه قيمة صافي الأرباح المحققة من بيع الأنقاض.

- أما الآن في ظل القانون الضريبي الجديد ، فلم يعد مسموحاً بخصم القيمة الايجارية للعقار المملوك اكتفاءً بخصم قسط الإهلاك السنوي وتكاليف ومصاريف الترميم والإصلاح فقط.

مثال (١٠) :

إذا إفترضنا أن إحدى الشركات تزاول نشاطها في عقار مملوك لها مبنى على أرض لا تملكها وبياناتها كما يلي:

تكلفة المبنى	١٢٠,٠٠٠ جنيه
مجمع الإهلاك للمبنى حتى نهاية العقد	٨٥,٠٠٠ جنيه
قسط الإهلاك السنوي	٥٠٠٠ جنيه
القيمة الأيجارية	٧٠٠٠ جنيه

وقد تم تسليم المبنى والأرض للمالك مقابل تعويض قدره ٢٥,٠٠٠ جنيه في نهاية مدة العقد.

كيف تتم المحاسبة ضريبياً على ذلك؟

من الناحية الضريبية وفي ظل قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته؛ فإن ما يعتبر من التكاليف واجبة الخصم هو:

القيمة الايجارية السنوية	٧٠٠٠
قسط الإهلاك السنوي	٥٠٠٠
	١٢٠٠٠

وفي السنة الأخيرة تقوم مصلحة الضرائب بخصم صافي قيمة العقار من الإيرادات باعتبارها تكاليف واجبة الخصم، وهى: الفرق بين إجمالي تكلفة المبنى وبين مجمع إهلاكه حتى تاريخ انتهاء العقد أي:

= ١٢٠,٠٠٠ - ٨٥٠٠٠ = ٣٥٠٠٠ جنيه

ولكن في مقابل ذلك يعتبر مبلغ التعويض الذي حصلت عليه الشركة من المالك إيراداً يضاف على الإيرادات.

وبذلك تكون المعالجة الضريبية كما يلي:

××	صافي الربح المحاسبي	
	يخصم	
	٥٠٠٠	قسط إهلاك المبنى
	٧٠٠٠	القيمة الايجارية للمبنى
	٣٥٠٠٠	صافي قيمة المباني في نهاية العقد(١٢٠,٠٠٠- ٨٥٠٠٠)
٤٧٠٠٠		
	يضاف	
٢٥٠٠٠	**قيمة التعويض الذي حصلت عليه الشركة من المالك في نهاية العقد**	

أما في ظل القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فنجد أن القيمة الايجارية للعقار المملوك لا تعتبر من بين التكاليف واجبة الخصم، وبالتالي تصبح المعاملة الضريبية كما يلي :

××		صافي الربح المحاسبي
		يخصم
	٥٠٠٠	قسط إهلاك المبنى
	٣٥٠٠٠	صافي قيمة المباني في نهاية العقد(١٢٠,٠٠٠- ٨٥٠٠٠)
٤٠,٠٠٠		
		يضاف
٢٥٠٠٠		قيمة التعويض الذي حصلت عليه الشركة من المالك في نهاية العقد

وقد كنا نرى أنه بصدور القانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٧ الخاص بالإيجارات المتعلقة بالمباني المعدة لغير أغراض السكنى، لم يعد من العدالة أن يحسب للمنشأة مالكة العقار التي تزاول فيه نشاطها تكلفة الإيجار المحتسب وفقاً للإيجار المتخذ أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية، ذلك لأن القانون الجديد للإيجارات حدد طريقة مختلفة لحساب الإيجار تمثل فيه القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة جزءاً من القيمة وليس القيمة بالكامل.

إلا أن خلو القانون الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ (مادة ٢٣) من ذكر القيمة الايجارية للعقارات المملوكة كأحد أنواع المصروفات والتكاليف واجبة الخصم فأن المشرع الضريبي يكون بذلك قد قام بإلغاء هذه المعالجة الخاصة بالقيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة، وكانت مبررات هذا الإلغاء هي :

(١) أن قيمة الإيجار المحسوب لا يمكن أن تعد من التكاليف الفعلية لأن المنشأة لا تدفعها ولا يطالبها أحد بدفعها.

(٢) أن خصم القيمة الايجارية للممول مالك العقار لا يحقق العدالة بينه وبين الممول الذي يستأجر العقار لأنه في حالة الملكية يتم خصم القيمة الايجارية غير المدفوعة فضلاً عن خصم الضرائب العقارية المسددة وإهلاك العقار ومصروفات الصيانة

والترميم ، كل هذا في الوقت الذي لا يخصم للممول مستأجر العقار إلا الإيجار الفعلي فقط ، وهو ما يحمل تحيزاً ومحاباة واضحة لمالكي العقارات عن مستأجريها .

والواقع أن المنطق السابق يحمل مبالغة واضحة، ذلك أن مجموع إهلاك العقار المملوك ومصروفات صيانته لا يصل في أغلب الأحيان خاصة في ظل الارتفاع الواضح في قيمة الإيجارات، إلى قيمة الإيجار الفعلي لأن إهلاك المباني لم يكن يتجاوز نسبة ٢% في ظل القانون القديم ، وهي نسبة ضئيلة .

على أننا نستطيع أن نتفهم وجهة نظر المشرع الضريبي إذا أخذنا في الاعتبار أن المباني في ظل القانون الجديد قد أصبح إهلاكها ٥ % على أساس القسط الثابت، فكأن رفع نسبة الإهلاك يعوض عدم السماح بخصم القيمة الايجارية للعقارات المملوكة .

إلا أن عدم ذكر الإيجار كأحد أنواع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ضمن البنود المذكورة في المادة (٢٣) لا ينفي عنه صفته كأحد بنود المصروفات طالما أنه يتصف بالخصائص التي وضعها القانون في المادة (٢٢) كشروط يجب توافرها في التكلفة أو المصروف حتى يصبح واجب الخصم ومن ذلك أن يكون مرتبطاً بالنشاط ولازماً له ، وأن يكون مؤيداً بالمستندات ...الخ .

(٢) المرتبات والأجور:

وتعتبر الأجور التي يحصل عليها العاملون بالمنشأة من التكاليف واجبة الخصم وكذلك ما يحصل عليه هؤلاء العاملين من مزايا نقدية وعينية كالملابس والطعام والمسكن والعلاج ... وكذلك ما يحصلون عليه من أجور إضافية.

(٣) مصاريف التأسيس:

تتمثل مصاريف التأسيس في تلك المصروفات التي تنفقها الشركة في مراحل تكوينها الأولى مثل رسوم تسجيل العقد وأتعاب المحاماة ومصروفات إدخال عدادات المياه والإنارة والتليفون وغير ذلك من المصروفات اللازمة لإنشاء الشركة وتأسيسها. وتعتبر هذه المصروفات من وجهة النظر المحاسبية مصروفات إيرادية مؤجلة، بمعنى أنها لا تحمل على حساب الأرباح والخسائر لفترة واحدة بل يتم توزيعها على عدة فترات محاسبية تتراوح بين ٣-٥ سنوات، وبالتالي يتم اعتبارها من التكاليفواجبة الخصم حتى يتم استهلاكها تماماً.

والواقع أن مصلحة الضرائب تسير على هذا النهج وتسمح بخصم مصروفات التأسيس على مدار خمس سنوات من بداية إنشاء الشركة .

(٤) الإكراميات:

وهي المبالغ التي تدفعها المنشأة بغرض تسهيل أعمالها وتوسيع دائرة نشاطها سواء كانت في صورة عينية أو في صورة مبالغ نقدية، وكذلك الهدايا التي تمنحها المنشأة على سبيل الإعلان مثل النتائج والأجندات وأدوات المكاتب ... وخلافه.وعلى الرغم من صعوبة إثبات دفع هذه الإكراميات، فقد كانت مصلحة الضرائب تساير محكمة النقض في اعتبار هذه الإكراميات من التكاليف جائزة الخصم من الأرباح بشرط:

- أن تكون متصلة بمباشرة النشاط وتحقيق الأرباح.
- أن يتم إثبات جدية صرفها.
- ألا تتجاوز قيمتها ٣% من رقم الأعمال.

على أن المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد أدخلت الإكراميات ضمن المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وهي التي لا يجب أن تزيد عن ٧ % من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات بما في ذلك الإكراميات.

(٥) مصروفات السفر والانتقال:

جرت عادة مصلحة الضرائب على اعتماد مصاريف السفر والانتقال الخاصة بصاحب المنشأة أو بالشريك المتضامن واعتبارها من ضمن التكاليف واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط العامة السابق الإشارة إليها من حيث كونها مرتبطة بنشاط المنشأة، وغير مبالغ فيها ومؤيدة بمستندات، وإلا تم اعتبارها مصروفات شخصية أي استعمال للربح وليست تكليفاً عليه ومن البنود التي تدخل في هذا الصدد مصروفات السيارة التي يملكها صاحب المنشأة ويستخدمها في أداء أغراض المنشأة فضلاً عن أغراضه الخاصة؛ وجرت العادة على اعتبار أن ثلث هذه المصاريف يعتبر خاصاً بالشريك أو الممول ذاته، وبالتالي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، بينما يعتبر الثلثان الأخران من التكاليف واجبة الخصم.

ويلاحظ أن المادة (٢٨) من اللائحة الداخلية للقانون الضريبي الجديد قد اعتبرت أن مصروفات الانتقالات الداخلية تعتمد من بين المصروفات واجبة الخصم كأحد بنود المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات كما سنرى فيما بعد .

(٦) العمولات:

وهنا يتم التفرقة بين الأنواع التالية:

(أ) العمولات المدفوعة للعاملين في المنشأة وتعتبر بالتالي جزءاً من أجورهم وتخضع بالتالي للضريبة على المرتبات وما في حكمها، ولذلك تعد من التكاليف واجبة الخصم.

(ب) العمولات المدفوعة للشركاء سواء كانت الشركة تضامن أو توصية بسيطة، لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها وسيلة من وسائل توزيع الربح بينهم، ولذلك تضاف إلى أنصبة كل واحد منهم لإخضاعها للضريبة.

(ج) العمولات التي تدفع للغير من خارج المنشأة:

- إذا كان للأشخاص المدفوع لهم هذه العمولات سجل تجاري، ومحل معلوم لممارسة نشاطهم فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط إخطار مأمورية الضرائب المختصة بها.
- إذا لم يكن لهؤلاء الأشخاص المدفوع لهم هذه العمولات سجل تجاري، وبالتالي ليس لهم محل نشاط معلوم، فإن المنشأة التي قامت بدفع هذه العمولات تلتزم بحجز الضريبة المستحقة على هذه العمولات وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي لدفع هذه العمولة أو السمسرة وفي هذه الحالة تعتبر تكاليف واجبة الخصم.

(٧) مصروفات التأمين:

تتعدد معالجة مصروفات التأمين بتعدد أنواعها كما يلي:

(أ) أقساط التأمين ضد أخطار الحريق والسرقة وإصابات العمل تعتبر من الأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة.

(ب) أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة أو أحد الشركاء لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

(ج) مبالغ تأمين الإيجار والنور والتليفون تعد بمثابة أصل من أصول المنشأة، وبالتالي لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم.

(د) تأمينات الدخول في عطاءات أو مناقصات تعد أصلاً من الأصول ولا تعتبر من التكاليف، أما إذا ضاع حق المنشأة في استرداد هذه التأمينات لأي سبب فإنها في هذه الحالة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في السنة التي تم فيها ذلك.

(٨) المصروفات القضائية (والتعويضات والغرامات):

وتعتبر من التكاليف واجبة الخصم إذا توافر فيها الشروط التالية:

(١) أن تكون ذات صفة إيرادية، وبالتالي فإن ما يتعلق منها بالأصول الثابتة (مثل ما تتحمله المنشأة من مصروفات في سبيل اقتناء أصل ثابت) فإنها تعتبر تكاليف رأسمالية وتمثل جزءًا من تكاليف الأصل الثابت وتستهلك معه وفقاً لنسب الإهلاك المقررة.

(٢) أن تكون متعلقة بأعمال المنشأة مثل المصاريف القضائية الخاصة بمطالبة المدينين بما هو مستحق عليهم أو التعويضات التي تدفعها المنشأة بناءً على أحكام قضائية للغير. أما تلك المصروفات القضائية أو التعويضات المتعلقة بصاحب المنشأة أو أحد الشركاء بصفة شخصية ولا تتصل بنشاط المنشأة فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

(٣) ألا تكون متعلقة بمخالفات جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية كغرامات مخالفة قوانين الضرائب أو القوانين السائدة. أما إذا كان قد نسب للممول تهمة تتعلق بإدارة النشاط (مثل مخالفات التسعير الجبري والغش التجاري) مما أضطره في سبيل دفع هذا الاتهام إلى توكيل محام وتكبد في سبيل ذلك مصروفات قضائية وغيرها ثم حكم ببراءته، فإن هذه المصاريف كلها تعتبر تكاليف واجبة الخصم.

أما إذا حكم بإدانته وثبت في حقه الاتهام المنسوب إليه من مخالفة القوانين، فإن المصروفات التي تكبدها لا تعتبر تكاليف واجبة الخصم، وإلا كانت مصلحة الضرائب تكافئه على مخالفته للقوانين ؛ وبالتالي فالأجدر أن لا تسمح له بخصم هذه التكاليف من وعاء الضريبة.

وقد سبق الإشارة إلى أن المادة (٢٣) بند [٩] نصت على أنه يعد من التكاليف واجبة الخصم " الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية .، كما أن المادة (٢٤) بند [٢] تنص على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم " ما يقضي به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية "

(٩) الديون المعدومة:

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط أن تكون قد تحققت فعلاً وتم إعدامها وليست مجرد ديوناً مشكوكاً فيها، وبشرط أن تكون المنشأة قد اتخذت الإجراءات القانونية للمطالبة بهذه الديون وحفظ حقها فيها، ويتم اعتمادها كمصروفات فعلية في السنة التي يتم فيها إثبات إعدامها فعلاً.

وقد نصت المادة (٢٨) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه " يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط التالية :

١- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .

٢- أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة .

٣ - أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة

٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد (١٨) شهراً من تاريخ استحقاقه .

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

(أ) الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك .

(ب) صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين .

(ج) المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم فيها التحصيل.

أما اللائحة التنفيذية للقانون والصادرة بقرار وزاري رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، فقد أضافت في المادة (٣٦) منها أنه :

" يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين في تطبيق حكم البند (٤) من المادة (٢٨) من القانون إجراء المدين صلحاً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون . ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون (١٧) لسنة ١٩٩٩ . "

(١٠) مكافآت ترك الخدمة:

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط التحقق من خروجها من ذمة الشركة إلى ذمة صندوق الادخار أو المعاشات طالما كان لهذا الصندوق شخصية مستقلة.

(١١) المسحوبات:

لا تعتبر المسحوبات التي يقوم بها صاحب المنشأة أو أحد الشركاء من التكاليف واجبة الخصم، فإذا كان مسحوبات بضاعة فإنها تعد استعمالاً للربح وتضاف إلى وعاء الضريبة بسعر تكلفتها إذا كان قد سحبها بسعر التكلفة ، وبسعر بيعها إذا كانت قد سحبت بسعر البيع.

(١٢) مصاريف الإعلان:

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، بشرط مراعاة ما يلي:

(أ) إذا كانت مصروفات إعلان دورية ومتكررة يتم خصمها في نفس إنفاقها.

(ب) إذا كانت تمثل حملة إعلانية طويلة الأجل فهي تمثل مصروفاً إيرادياً مؤجلاً وبالتالي يسمح بخصمها على فترة تتراوح بين ٣ – ٥ سنوات .

(ج) إذا كانت تتمثل في إعلانات نيون مضاءة أو بتجهيزات معينة أعلى المباني وفي الميادين العامة فإنها تعتبر أصلاً ثابتاً وتستهلك وفقاً لطريقة أساس الإهلاك في المادة (٢٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

(١٣) الخسائر الناجمة عن السرقة والاختلاس:

تعتبر هذه الخسائر من التكاليف واجبة الخصم متى ثبت وقوعها وعدم ردها للممول، حتى ولو لم يقم بالسعي لتنفيذ الحكم الصادر ضد السارق أو المختلس بالتعويض وقد أيدت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب هذا الرأي بقولها أن الممول يحاسب على ما تحقق فعلاً من ربح وليس على ما فرط في تحصيله منه، أو

ما أهمل توقعه من خسائر. وبذلك تعتبر هذه الخسائر من التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة حتى ولو كان نظام الرقابة الداخلية في المنشأة غير كاف أو فيه من الثغرات ما يساعد على السرقة والاختلاس.

(١٤) الترميمات و التصليحات والإضافات:

إذا كانت الترميمات والتصليحات من ذلك النوع الدوري الذي لابد من القيام به لحسن أداء العمل، فإنها تعتبر من التكاليف جائزة الخصم في سنة صرفها مثل ألواح الزجاج المكسورة المستبدلة، وأعمال البياض وغيره خاصة إذا كانت ضئيلة القيمة نسبياً أي تعتبر مصروفاً إيرادياً Revenue Expense .

أما إذا كانت هذه المصروفات تمثل مبالغ كبيرة مثل تركيب بلاط جديد أو غير ذلك فإنها تعتبر مصروفات إيرادية مؤجلة وتوزع على فترة تتراوح بين ٣-٥ سنوات.

أما الإضافات فهي مصروفات رأسمالية Capital Expenditure أو إنفاق رأسمالي بطبيعتها ويتم تحميلها على الأصل المختص وتستهلك معه وبالتالي لا يعتبر تكلفة تخص السنة إلا ذلك الجزء الداخل ضمن بند الإهلاك أصلاً.

(١٥) المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات :

سبق أن أشرنا إلى أن الماد (٢٢) من القانون قد نصت على أنه " يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي :

(١) أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط .

(٢) أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات .

وبذلك نجد أن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد سمح بخصم بعض أنواع التكاليف والمصروفات التي تفتقر إلى شرط من الشروط السابقة التي حددها القانون لاعتماد أي مصروف أو تكلفة ألا وهو شرط أن تكون مؤيدة بمستندات .

وقد حاولت اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون أكثر تحديداً وتفصيلاً لهذا النوع من المصروفات والتكاليف، فقد ورد في المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية ما يلي :

" يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات في تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون : التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب – نظراً لطبيعتها – إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها :

١) مصروفات الانتقالات الداخلية .

٢) مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .

٣) مصروفات النظافة .

٤) الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .

٥) مصروفات الصيانة العادية .

٦) الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط .

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ؛ بما في ذلك الإكراميات ، على ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .

– ولا يسمح بخصم التبرعات والإعانات التي تمنح للمدارس الخاصة أو المستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي.

(١٦) التوزيعات النقدية على العاملين:

كان البند التاسع من المادة (١١٤) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ينص على أنه يعتبر من التكاليف واجبة الخصم "الأرباح التي تلتزم الشركة بتوزيعها نقداً بنسبة معينة على العاملين بها طبقاً للقواعد القانونية المقررة في هذا الشأن".

ويعني ذلك أن التوزيعات النقدية على العاملين التي تجريها الشركات سواء كانت قطاعاً خاصاً أو تتبع قطاع الأعمال العام تعتبر تكليفاً على الربح أي يتم خصمه ضمن التكاليف واجبة الخصم، وقد تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه التوزيعات النقدية على العاملين كانت تخضع للضريبة الموحدة باعتبارها من إيراد المرتبات وما في حكمها.

وقد نص قانون الشركات رقم (١٥٩)لسنة ١٩٨١ في المادة رقـم(٤١)، وكـذلك قانون قطاع الأعمال رقم (٢٠٣)لسنة ١٩٩١ في المادة رقـم(٣٤) علـى أن يكـون للعاملين بالشركة نصيب في الأرباح التي يتقرر توزيعها بما لا يقل عن ١٠% مـن هذه الأرباح على أن يتحدد الموزع نقداً على العاملين بحد أقصـى يعـادل مجمـوع الأجور الأساسية السنوية للعاملين بالشركة.

ولعله يجدر الإشارة أيضاً إلى أن هذه التوزيعات النقدية على العـاملين لا تعتبـر تكليفاً على الربح من وجهة النظر المحاسبية الصحيحة، فهي في الواقع ليست إلا نوعاً من أنواع التصرف في الأرباح وتوزيعاً لها، ولهذا فهي تظهر في حـ/توزيع الأرباح والخسائر، وليس في حـ/الأرباح والخسائر.

ورغم ذلك فقد أعتبرها المشرع الضريبي ضمن التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ويرجع ذلك من وجهة نظرنا إلى أحد سببين أو كليهما معاً:

- إما منعاً لوقوع ازدواج ضريبي رأى المشرع تلافيه، ذلك أن هذه المبالغ عينها سبق وخضعت للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- وإما تشجيعاً للشركات على إجراء هذه التوزيعات على العاملين نقداً مما يسهم في تحسين الأحوال المعيشية ورفع مستوى المعيشة لهؤلاء العاملين، فضـلاً عـن أهداف اقتصادية أخرى لايمكن تجاهلها.

وقد تدارك المشرع الضريبي هذا الخلط الذي كان موجوداً في معالجة توزيعـات الأرباح على العاملين ، حيث أن المادة (١٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قـد أعفت هذه التوزيعات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها ، حيث تنص في البند[٦] منها على أنه مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقـررة بقوانين خاصة **يعفي من الضريبة..**

" حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون ."

كما أنه في المادة (٥٢) بند [٦] من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نصت أيضاً على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم " حصة العاملين من الأرباح التـي يتقـرر توزيعها طبقاً للقانون ".

وبهذا أصبحت هذه التوزيعات تخضع للضريبة على الأشخاص الاعتبارية ضمن الأرباح الضريبية الإجمالية للشركة قبل توزيعها ، ومن ثم لا يجب أن تخضع مرة أخرى للضريبة على المرتبات وما في حكمها ولا لأي ضريبة أخرى وإلا كان الأمر يتضمن ازدواجا ضريبياً واضحاً .

وقد جاء في تقرير اللجنة المشتركة لمجلس الشعب التي ناقشت القانون قبل صدوره ، أن الهدف من إعفاء حصة العاملين من الضريبة هو مساواتهم بالمساهمين الذين يحصلون على نصيبهم من الأرباح مع نقل العبء الضريبي إلى الشركات من خلال عدم السماح باحتساب توزيعات أرباح العاملين من التكاليف واجبة الخصم .

(١٧) ما يدفع لرؤساء ولأعضاء مجلس الإدارة:

كانت هذه المبالغ تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة في ظل القانون الضريبي القديم وبالتالي كانت تخرج من وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال في ظل هذا القانون .

أما في ظل قانون الضرائب الجديد (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فإن هذه المبالغ تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ؛ حيث تنص المادة (٥٢) البند [٤] على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم "ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها". وبالتالي فقد انتقل عبء الضريبة من الشخص الطبيعي الذي كان يحصل على هذه المبالغ ، أو الإيرادات إلى الشخص الاعتباري الذي يقوم بصرفها .

ومن الجدير بالذكر أن المشرع لم يعامل ما يحصل عليه الشريك أو الشركاء المديرون في شركات التوصية بالأسهم من مكافآت وبدلات نفس معاملة ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في الشركات المساهمة[1] من حيث عدم اعتبار هذه المكافآت والبدلات من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص

---

(١) الأستاذ / حمدي هيبة : شروخ في البناء التنظيمي لقانون الضريبة على الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥ – بحث منشور –سبتمبر ٢٠٠٥ – ص :١١

الاعتباريين على الرغم من أن كليهما يتولون أعمال الإدارة ويلتزمون بنفس الالتزامات ، أي أن ما يحصل عليه الشركاء المديرون في شركات التوصية بالأسهم من مكافآت وبدلات يعد من التكاليف واجبة الخصم ، كما لا يوجد في القانون الجديد أي نص آخر يخضع ما يحصلون عليه من هذه المكافآت والبدلات لأية ضرائب

أما الشريك المدير في شركة الأشخاص فإن ما يحصل عليه من مرتبات ومكافآت نظير عمله الإداري؛ فإنه وإن كانت هذه المبالغ تعد من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طالما أنها لم ترد ضمن البنود التي تندرج تحت مالا يعد من التكاليف واجبة الخصم في المادة (٥٢) ، إلا أننا نجد في ذات الوقت لا يوجد نص آخر يخضع هذه المبالغ للضريبة على المرتبات وما في حكمها أسوة بمرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري .

وخلاصة ما تقدم أن القانون الضريبي قد فرق بين ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقاً لما يلي:

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها .
- أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم عند حساب وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ومن ثم يخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (وبالتالي لا يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها) .
- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أياً كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأياً كان عددهم .

(١٨) مقابل حضور المساهمين في الجمعيات العمومية:

ينص البند [٣] من المادة (٥٢) على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم "حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة، و مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية ".

وقد سبق الإشارة إلى أن هذه المبالغ كانت تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، قبل أن يلغي القانون الجديد هذه الضريبة وبالتالي ومنعاً للازدواج الضريبي كان القانون الضريبي القديم يقوم بخصمها من الإيرادات قبل تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال؛ أما في ظل القانون الجديد فأنها تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

مثال (١١) :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى الشركات المساهمة من واقع إقرارها الضريبي المقدم لمصلحة الضرائب ١٥٠٠٠٠ جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/٦/٣٠، وقد تبين لك بصفتك الفاحص الضريبي ما يلي:

١- من ضمن التكاليف والمصروفات المحملة على حساب الأرباح والخسائر عن السنة ما يلي:

١٢٧٥٠٠	مرتبات ومكافآت للعاملين (المرتب الشهري ٧٥٠٠ جنيه للعاملين)	
١٥٠٠٠	تبرعات منها:	
	٥٠٠٠	لجمعية خيرية مصرية مشهرة
	٣٠٠٠	لمحافظة الشرقية
	٧٠٠٠	مصروفات دراسة وكتب وملابس لأولاد بعض الأسر الفقيرة
١٠٠٠٠	مرتبات عضو مجلس الإدارة المنتدب	
٢٠٠٠٠	مخصصات عن التزامات وخسائر مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار	
٢٢٠٠٠	مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين	
٣٠٠٠٠	توزيعات نقدية للعاملين	
٢٥٠٠٠	مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	
٢٥٠٠٠	مخصص مكافآت ترك الخدمة طبقاً للائحة نظم صندوق المعاش والادخار الذي تنفذه الشركة	

كشف التعديلات للتوصل إلى الربح الضريبي

البيان		
صافي الربح المحاسبي		١٥٠٠٠٠
يضاف		
تبرعات لجمعية مصرية مشهرة (مؤقتاً)	٥٠٠٠	
تبرعات للفقراء (نهائياً)	٧٠٠٠	
مخصصات (نهائياً)	٢٠٠٠٠	
توزيعات نقدية للعاملين	٣٠٠٠٠	
مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين	٢٢٠٠٠	
مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	٢٥٠٠٠	
فروق مخصص مكافآت ترك الخدمة	٧٠٠٠	
		١١٦,٠٠٠
		٢٦٦٠٠٠
يخصم		
تبرعات ٢٦٦٠٠٠×١٠ ÷١١٠= ٢٤١٨٢ جنيه أو ٥٠٠٠أيهما أقل		٥٠٠٠
صافي الربح الضريبي		٢٦١,٠٠٠

التعليق:

١- **كان البند رقم (٦) من المادة (١١٤) في فقرتها الثالثة ينص** على ما يلى:

"أما المبالغ التي تأخذها الشركة من أرباحها أو لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر في السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التي تسرى عليها الضريبة".

ويستفاد من نص هذه الفقرة أن المشرع يسمح بخصم المكافآت التي تمنح للعاملين بشرط ألا تزيد على مرتب ثلاثة أشهر في السنة

المرتبات السنوية = ١٢×٧٥٠٠	= ٩٠٠٠٠
+مكافآت ٣ شهور= ٣×٧٥٠٠	= ٢٢٥٠٠
إجمالي المرتبات والمكافآت المسموح بها	=١١٢٥٠٠
كتكاليف تخصم من وعاء الربح	
المدفوع فعلاً	١٢٧٥٠٠
مبالغ مدفوعة بالزيادة ولا تعتبر من	١٥٠٠٠
التكاليف وبالتالي يجب إضافتها لصافي الربح المحاسبي	

أما في ظل قانون الضرائب الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فقد خلا من مثل هذا النص ، كما أن المادة (٩) منه تنص على أن الضريبة على المرتبات وما في حكمها تسري على جميع ما يحصل عليه الممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية ، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات ؛ مما يعني أن كل ما يحصل عليه العاملون من مرتبات ومكافآت يعتبر من التكاليف واجبة الخصم طالما أن هذه المبالغ خضعت للضريبة على المرتبات وما في حكمها أو كانت معفاة منها بنص القانون .

٢-**التبرعات** : ينص البند [٧] ، من المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن التبرعات التي تدفع للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم أياً كان مقدارها ، وبالتالي فإن مصلحة الضرائب تعتمد مبلغ الـ٣٠٠٠ جنيه المدفوعة كتبرع لمحافظة الشرقية باعتبارها من وحدات الإدارة المحلية.

أما البند [٨] من نفس المادة المبالغ المدفوعة لجمعية خيرية مصرية مشهرة وهو ٥٠٠٠ جنيه فيعتمد من بين التكاليف بشرط ألا تزيد عن ١٠% من صافي الربح السنوي للشركة، ولذلك يتم إضافتها مؤقتاً لصافي الربح المحاسبي حتى يتم التوصل لصافي الربح الضريبي ثم يتم حساب ١٠% منه ويتم خصم المبلغ المدفوع أو المبلغ المحسوب أيهما أقل.

أما الـ٧٠٠٠ جنيه التي تم التبرع بها كمصروفات دراسية وكتب وملابس لأولاد بعض الأسر الفقيرة فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم إذا أنها

لاتعدو ان تكون استخداماً للربح وتوزيعاً له وليست تكليفاً عليه، لذلك تضاف إلى صافي الربح المحاسبي نهائياً.

٣-**بالنسبة لمرتب عضو مجلس الإدارة المنتدب وهو ١٠٠٠٠ جنيه** يعتبر بالكامل من التكاليف واجبة الخصم ولذا لا يحتاج صافي الربح المحاسبي إلى تعديل بخصوص هذا المبلغ، حيث أن قانون الضرائب الجديد يجعل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أياً كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأياً كان عددهم .

٤-**مخصصات** عن التزامات مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.

تنص المادة (٢٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه

: لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي :

(١) الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها .

وعلى هذا تضاف ٢٠٠٠٠ لصافي الربح المحاسبي نهائياً .

٥- **مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين:**

ينص البند [٣] من المادة (٥٢) على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم "حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ، و مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية ".ولذا تضاف لصافي الربح.

وقد سبق الإشارة إلى أن هذه المبالغ كانت تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، قبل أن يلغي القانون الجديد هذه الضريبة وبالتالي ومنعاً للازدواج الضريبي كان القانون الضريبي القديم يقوم بخصمها من الإيرادات قبل تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال ، أما في ظل القانون الجديد فأنها تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

٦- **التوزيعات النقدية على المساهمين وهي ٣٠٠٠٠ جنيه :**

حيث أن المادة (١٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد أعفت هذه التوزيعات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها ، حيث تنص في البند[٦] منها على أنه مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة..

" حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون ."

كما أنه في المادة (٥٢) بند [٦] من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نصت أيضاً على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم " حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون "

وبهذا أصبحت هذه التوزيعات تخضع للضريبة على الأشخاص الاعتبارية ضمن الأرباح الضريبية الإجمالية للشركة قبل توزيعها حيث أنها لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها ولا لأي ضريبة. ولذا تضاف على صافي الربح

٧- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ٢٥٠٠٠ جنيه :

حيث تنص المادة (٥٢) البند [٤] على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم " ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها". وبالتالي فقد انتقل عبء الضريبة من الشخص الطبيعي الذي كان يحصل على هذه المبالغ، أو الإيرادات إلى الشخص الاعتباري الذي يقوم بصرفها.

٨- مخصص مكافآت ترك الخدمة :

تنص المادة (١٢) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها كل من المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة ، كما أن المادة (٢٣) من القانون البد [٥] اعتبر أن المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير والادخار أو المعاش ...... من التكاليف واجبة الخصم بشرط ألا تتجاوز ٢٠% من مجموع أجور ومرتبات العاملين بها ، وعلى أن يكون لهذا النظام الذي تطبقه المنشأة لائحة خاصة به منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

مكافآت ترك الخدمة المسموح بها = المرتبات والأجور السنوية × ٢٠ %

= (٧٥٠٠ × ١٢) × ٢٠ % = ١٨,٠٠٠

المكافآت الفعلية = ٢٥,٠٠٠

الفرق ٧٠٠٠ جنيه تضاف للربح

الفصل الثالث

حالات ومشاكل خاصة

Special Cases and problems

هناك مجموعة من الحالات والمشاكل التي تختص بها الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، أو التي تتطلب نقاشاً مفصلاً ومن ذلك مثلاً:

(١) ترحيل الخسائر **Carrying Forward Losses**.

(٢) الازدواج الضريبي. **Double Tax**

(٣) الأشخاص المرتبطون والسعر المحايد. **Neutral Price**

(٤) التوقف عن النشاط . **Discontinuation**

(٥) التنازل عن المنشأة. **Alienation of the establishment**

أولاً : ترحيل الخسائر : Carrying Forward Losses

تسري على الأشخاص الاعتبارية حكم المادة (٢٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بترحيل الخسائر. وقد نصت المادة (٢٩) المشار إليها على ما يلي:

" إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى " .

والفلسفة وراء السماح بخصم هذه الخسائر من أرباح السنوات التالية تتمثل في أن الخسارة هي في الواقع استنزال واستقطاع لجزء من رأس المال ورأس المال يجب أن يظل سليماً لا يمس ولا تطاله يد الضريبة لأن ما يخضع للضريبة هو نتاج رأس المال وليس رأس المال نفسه، كما أن رأس المال هو ضمان لدائني المشروع وللمتعاملين معه، ولذا يجب المحافظة عليه.

على أن هناك شروطاً يجب مراعاتها عند ترحيل هذه الخسائر أولها أن المستفيد من هذا النص هو الممول الذي ربطت الخسارة باسمه دون غيره سواء استمر في مزاولة النشاط نفسه أو زاول نشاطاً آخر في منشأة أخرى ، ذلك لأن الخسارة تتعلق بالممول ذاته الذي تربط الضريبة باسمه شخصياً ، وليس بالمنشأة

كما أن ترحيل الخسارة ليس إلا وسيلة لتخفيض الربح الذي تربط عليه الضريبة باسم هذا الممول شخصياً في السنوات التالية للسنة التي ختم حسابها بخسارة :

وفي حالة شركات التضامن والتوصية البسيطة ، فان الشركاء المتضامنون أو الموصون هم الذين يسري حكم المادة (٢٩) في شأنهم لأن القانون الضريبي لم يفرق بين المتضامن والموصي ، حيث تربط الضريبة باسم كل منهم شخصياً . وبناءً على ذلك فان انتقال ملكية المنشأة إلى ممول آخر بالتنازل أو البيع لا ينقل حق ترحيل الخسائر إلى ذلك الممول الجديد ، لأن الخسارة قد سبق ربطها باسم الممول الأصلي وبالتالي فهو وحده الذي يستفيد من حكم المادة (٢٩) .

كما أن حكم هذه المادة لا ينتقل إلى الورثة الذين يستمرون في إدارة النشاط واستغلال المنشأة التي تركها لهم مورثهم لأنهم يعتبرون ممولون جدد، وشخصية الوارث مختلفة عن شخصية مورثه.

كما أن القانون لم يشترط للاستفادة من حق ترحيل الخسائر أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة ، وبالتالي فان هذا الحكم يسري على جميع الممولين الذين تنتهي حسابات إحدى السنوات لهم بخسارة، يستوي في ذلك الممولون الذين تستند إقراراتهم إلى حسابات منتظمة، أو أولئك الذين تحدد أرباحهم بطرق التقدير الجزافي.

على أن المشرع الضريبي عاد في المادة (٣٥) من ذات القانون – الفقرة الأخيرة ، وأشترط لترحيل خسائر ممولي المهن غير التجارية أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة إذ ينص على " وفي تطبيق أحكام هذا الباب يسري حكم المادة (٢٩) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة "

ولعل سبب تفرقة المشرع الضريبي بين ممولي الضريبة على إيرادات النشاط التجاري ، وممولي الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية ؛ أنه قد أفترض أن ممولي الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي في أغلبهم من صغار الممولين وأصحاب الحرف اليدوية الذين يصعب عليهم إمساك دفاتر أو الاحتفاظ بالمستندات ، ناهيك عن أن تكون هذه الدفاتر منتظمة ، كما أنه لو كان قد أشترط عليهم هذا الشرط لوضع على عاتقهم عبئاً قد لا يستطيع الكثيرون منهم القيام به مما قد يحرمهم من الاستفادة من ميزة ترحيل الخسائر ، ولذلك فقد قصد المشرع الضريبي التخفيف عن هؤلاء الممولين ، وفي نفس الوقت عدم حرمانهم من الميزة التي يبيحها القانون لمن حقق خسائر كبيرة .

على أننا نصطدم بحقيقة أن نفس هذا المشرع قد أشترط على هؤلاء الممولين أن يكون لديهم حسابات منتظمة في المادة السابقة مباشرة (مادة ٢٨) للسماح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من الدفاتر والحسابات.

وهو ما يعني في النهاية أن شرط الاحتفاظ بدفاتر وحسابات منتظمة هو شرط أساسي يجب توافره لدى ممولي الضريبة عموماً إذا أرادوا الاستفادة من المزايا التي يبيحها لهم التشريع الضريبي بشكل عام .

كما نود أن نؤكد أن قيام المنشأة بإجراء معالجة محاسبية في الدفاتر لهذه الخسائر لا يحرمها من حقها في ترحيلها ضريبياً لخمس سنوات، فمثلاً إذا قامت الشركة بإجراء قيد محاسبي بتخفيض رأسمالها بقيمة الخسارة أو خفضت بها إحتياطياتها أو أرباحها المرحلة من سنوات سابقة فإن كل ذلك لا يحرم المنشأة من حقها في الاستفادة بحكم

المادة (٢٩) من القانون لأن كل هذه المعالجات الدفترية وغيرها لم تغير من واقع الأمر شيئاً وهو أن هناك خسارة قد تحققت والممول يحاسب ضريبياً على ما حققه من ربح وليس على ما لحق به من خسارة.

كذلك يراعى دائماً عند إعمال نص المادة (٢٩) أن خسارة السنة الأقدم لها الأولوية في الخصم على خسارة السنة الأحدث، بمعنى أن خسارة سنة ما تخصم من أرباح السنوات الخمس التالية قبل الخسارة التي قد تظهر في السنة التي تلي السنة المشار إليها، وهكذا في حدود المدة التي نصت عليها المـــــادة (٢٩)، كما يراعى ما سبق الإشارة إليه من أن خسارة أية سنة يمضى عليها خمس سنوات دون أن تستنفد بالكامل من أرباح هذه السنوات الخمس، فإن حق الممول يسقط في خصمها أو خصم الباقي نهائيا بعد ذلك.

على أننا نود أن نشير إلى أن المشرع الضريبي في المادة (٢٩) يقرر أن ترحيل الخسائر يتم إلى الأمام دائماً ، بمعنى أن خسارة سنة ترحل دائماً إلى السنوات التالية لها . إلا أنه لم يكن ذلك هو دأب المشرع في ترحيل الخسائر في جميع الحالات، ومن ذلك ما سبق أن أشرنا إليه عند مناقشتنا للمادة (٢١)، والتي ورد في الفقرة الرابعة والخامسة منها أنه :

" إذا ختم حساب الفترة الضريبية التي أنتهي خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها ، وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة ، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ، ويسترد الممول ما سدده بالزيادة " .

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفترة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون " وبذلك نجد أن المشرع الضريبي في القانون الجديد قد خالف ما جرت عليه قوانين الضرائب السابقة جميعها، كما خالف ما ورد في المادة (٢٩) منه ، وسمح بترحيل الخسائر للخلف ، أي من أرباح سنوات سابقة ؛ وذلك بالنسبة لشركات العقود أو المقاولات ؛ أو المنشآت التي ترتبط بعقود طويلة الأجل على ما أسلفنا . وربما يعود ذلك إلى الطبيعة الخاصة لشركات العقود والإنشاءات.

مثال (١٢) :

كانت الخسائر الصافية للشركة العالمية للمواد الغذائية وفقاً لقائمة الدخل عن العام المنتهي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ تبلغ ١٥٠,٠٠٠ جنيه ، إلا أنه بعد قيام المأمور الفاحص بفحص حسابات ومستندات الشركة وتعديل الربح المحاسبي توصل إلى أن صافي الخسارة المعتمدة ضريبياً تبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه فقط ؛ فإذا افترضنا أن الشركة سوف تحقق النتائج التالية على مدار السنوات القادمة :

٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
٣٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	(١٢٠٠٠)	١٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠

المطلوب بيان كيفية تطبيق نص المادة (٢٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

الحل : يوضح الجدول التالي كيفية تطبيق نص المادة (٢٩) من القانون

السنوات	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
نتيجة العام	(١٥٠)	٣٠	٨٠	(١٢)	١٥	٣٥	٢٥
خسائر ٢٠٠٥		(١٥٠)	(١٢٠)	(٤٠)	(٤٠)	(٢٥)	(٢)
الباقي							
خسائر ٢٠٠٨		(١٢٠)	(٤٠)	(٥٢)	(٢٥)	١٠	٢٣
					(١٢)	(١٢)	_
نتيجة العام	(١٥٠)	(١٢٠)	(٤٠)	(٥٢)	(٣٧)	(٢)	٢٣

ويجب ملاحظة أن :

(١) **المقصود بالخسائر التي يتم ترحيلها لخمس سنوات قادمة هي الخسائر المعتمدة ضريبياً، بمعنى الخسائر التي ينتهي إليها الفحص الضريبي وتطبيق قواعد المحاسبة الضريبية وليس الخسائر المحاسبية كما ظهرت في قائمة الدخل للشركة المعنية.**

(٢) **أنه تم أولاً ترحيل الخسائر لسنة ٢٠٠٥ وتغطيتها من الأرباح في السنوات التالية ، ثم بعد ذلك يتم تغطية خسائر السنوات التالية إذا وجدت .**

(٣) أنه على الرغم من عدم اشتراط المشرع في هذه المادة ضرورة احتفاظ الممول بدفاتر منتظمة ؛ إلا أننا نعتقد أنه شرط لابد من توافره في جميع الحالات ، وربما لم ينص عليه المشرع هنا لسبق النص عليه في المادتين السابقتين على هذه المادة مباشرة ؛ أي عند خصم نسبة ٣٠ % من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة (م.٢٧) ، وعند السماح بخصم الديون المعدومة (م.٢٨)

(٤) بالنسبة للشخص الطبيعي وفي حالة وجود مصادر إيراد أخرى من المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون فأنه وفقاً لنص المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ، فأنه يراعى عند تحقق خسائر في أحد هذه المصادر، ألا يتم الجمع الجبري إلا في حدود صافي الدخل منها ، وإذا تبقى جزء من هذه الخسائر يطبق بشأنه حكم المادة (٢٩) من القانون والفقرة الثانية من المادة (٣٥) منه بحسب الأحوال . ويعني ذلك أنه في حالة تعدد مصادر إيرادات الممول (نشاط تجاري وصناعي ، ونشاط مهني ، وثروة عقارية مثلاً) فإنه في حالة تحقق خسارة في النشاط التجاري والصناعي مثلاً ، فأنه يتم إجراء الجمع الجبري أي طرح الخسارة من مجموع أرباح العناصر الأخرى عدا المرتبات وما في حكمها وذلك في حدود هذه الأرباح فإذا تبقى جزء من الخسارة فإنه يطبق بشأنه حكم المادة (٢٩) من القانون أي يتم ترحيل الخسارة إلى السنوات الخمس التالية .

ثانياً: الازدواج الضريبي: Double Taxing

الازدواج الضريبي ببساطة شديدة هو خضوع وعاء واحد لأكثر من ضريبة أو خضوعه لنفس الضريبة مرتين.

وقد يكون الازدواج الضريبي:

ازدواجاً ضريبياً داخلياً : وهو ما يعني خضوع نفس الوعاء للضريبة مرتين داخل نفس الدولة ، وهو ما يحدث بسبب عدم دقة التشريع الضريبي أو سوء التطبيق .

ازدواجاً ضريبياً خارجياً: ونقصد به خضوع نفس الوعاء للضريبة في مصر وفي الخارج

والازدواج الضريبي– في جميع الحالات – أمر غير مرغوب فيه لأنه يتسم بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، وإذا وقع فهو يمثل نقصاً في التشريع أو عيباً في

التطبيق لذلك يتدخل المشرع في أحيان كثيرة لمواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي إما لمنع حدوثه، أو لتخفيف آثاره إذا لم يكن في الإمكان تجنبه تماماً.

كما أن الحكومة تقوم بعقد اتفاقيات مع الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي ولضمان المعاملة بالمثل حتى لا يخضع نفس الإيراد للضريبة في مصر وفي دولة أخرى، وهو ما أطلقنا عليه الازدواج الضريبي الخارجي.

وقد حاول المشرع الضريبي في القانون القديم أن يقلل آثار الازدواج الضريبي سواء في الداخل أو في الخارج .

ولعل أوضح الأمثلة على تدخل المشرع الضريبي لمنع الازدواج الضريبي في القانون القديم ما ورد في المادة (٢٩) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتي تنص على:

"تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص، والتي خضعت للضريبة طبقاً لأحكام الباب الأول من هذا الكتاب، أو أعفيت بمقتضى القانون، وكذا الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال، أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافي للمنشأة، وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من قيمة تلك الإيرادات.

ويسرى الحكم ذاته على إيرادات الأراضي الزراعية، أو العقارات المبنية الداخلة في ممتلكات المنشأة أو الشركة، والتي خضعت لضريبة الأطيان أو للضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها بمقتضى القانون، بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافي للمنشأة أو الشركة بعد استبعاد ١٠% من قيمتها. ويشترط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات المنشأة. وفي كلتا الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات".

ومن نص هذه المادة يتضح أن المشرع الضريبي قد تصدى للازدواج الضريبي الداخلي، حيث قضى بخصم إيرادات الثروة المنقولة والعقارية الداخلة في جملة إيرادات المنشأة حتى ولو كانت معفاة من الضريبة الخاصة بها، وذلك بعد خصم ١٠% من قيمتها من مجموع الربح الصافي الذي تؤدى عنه الضريبة، وذلك بشرط

أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات المنشأة، وفي هذه الحالة لا يجوز خصم أية تكاليف أخرى متعلقة بهذه الإيرادات.

أما في القانون الضريبي الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فقد سعى المشرع جاهداً لمنع الازدواج الضريبي ، ومن ذلك أنه ألغى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة كضريبة مستقلة ، وأدخل الإيرادات التي كانت تخضع لها تحت مظلة الضرائب الأخرى وبالتالي لم يعد هناك مثلاً مشكلة فيما يتعلق بعائد الاستثمارات حيث أصبحت هذه الإيرادات تدخل مباشرة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

ورغم ذلك فإن إيراد العقارات لا يزال يعاني من الازدواج الضريبي ، من حيث أن هذه الإيرادات تخضع للضريبة على الثروة العقارية ، ثم يعاد إخضاعها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة .

ثالثاً : تحديد السعر المحايد Neutral Price بالنسبة للأشخاص المرتبطين :

عرفت المادة (١) من القانون الشخص المرتبط ***Associate Person*** بأنه كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في وعاء الضريبة بما في ذلك :

١. الزوج والزوجة والأصول والفروع .
٢. شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت .
٣. شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .
٤. أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠% من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها .

فإذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى شخص آخر معفي منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح على أساس السعر المحايد .

ويرتبط بهذا النوع من التصرفات ما ورد في المادة (٣٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والتي ورد بها :

" إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفي منها أو غير خاضع لها يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .

ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد ***The neutral price*** في تعاملاتها.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد."

وقد جاءت المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون، لتقرر أنه يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون طبقاً لإحدى الطرق الآتية:

(١) طريقة السعر الحر المقارن: Comparative free price

ووفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين . ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية :

(أ) الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد .

(ب) ظروف السوق .

(ج) الظروف الخاصة بالعملية المعنية.

(٢) طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح :

The total cost with an added margin of profit

ووفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة.

(٣) طريقة سعر إعادة البيع: The re-sale price

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

كما أن المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية ذكرت أن الأولوية في التطبيق لطريقة السعر المحايد فإذا لم تتوافر البيانات اللازمة لتطبيقها يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين ، وإلا يتم أي من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى للممول .

كما يجوز في جميع الأحوال الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة.

ومن الواضح من نص هذه المادة أنها تستهدف التصدي لظاهرة التصرفات الصورية التي يسعى القائمون بها للحصول على أية مزايا كالتمتع بالإعفاءات المقررة للأعباء العائلية أو تخفيض الضريبة عن طريق تقليل المبالغ الداخلة في وعاء الضريبة أو غير ذلك من المزايا أو للتهرب من الالتزامات المقررة في القانون وأهمها الالتزام بسداد دين الضريبة ، ويتم هذا التهرب عن طريق السعي إلى ربط الضريبة بأسماء آخرين تربطهم بهم علاقة عمل أو قرابة أو زواج ، وذلك بغرض إلحاق الضرر بالخزانة العامة .

رابعاً : التوقف عن النشاط :

- **التوقف: Discontinuation**

تنص المادة (٧٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه

" إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل .

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط .

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل ، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ .

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف ، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم ، وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ "

من نص المادة المذكورة نجد أنها قد حددت ما يدخل في وعاء الضريبة في حالة ما إذا توقفت المنشأة عن العمل الذي تؤدى الضريبة على أرباحه سواء كان هذا التوقف كلياً أو جزئياً **(بأن يدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه عن العمل)**، وذلك استثناء من مبدأ سنوية الضريبة بصريح النص، كما أوضحت المقصود بالتوقف الجزئي، ورسمت الالتزامات المترتبة على حالات التوقف لتصفية المراكز الضريبية سواء كان التوقف إرادياً أو بسبب الوفاة أو لأي سبب آخر.

كما تهدف المادة إلى سرعة ربط الضريبة وتحصيلها خشية أن تبدد أموال المنشأة الخاضعة للضريبة، والتي قرر القانون عليها حق امتياز الخزانة، أو قد يخفي الممول أمواله في الفترة ما بين تاريخ التوقف وبين تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة فتضيع الضريبة المستحقة.

المقصود بتوقف المنشأة كلياً أو جزئياً:

نصت الفقرتان الأولى والثانية من المادة(٧٩) على أنه : "إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه ".

وسنتناول فيما يلي مفهوم التوقف الذي تناولته أحكام المادة (٧٩) من القانون :

(أ) التوقف الكلى: The wholly Discontinuation

ويقصد به الانقطاع التام عن مزاولة جميع أوجه النشاط الخاضع للضريبة ومظهر هذا الانقطاع تصفية أعمال المنشأة خلال السنة، وبهذا المعنى يختلف التوقف الكلى عن الانقطاع المؤقت إذ قد ينقطع الممول لسبب ما عن مباشرة نشاطه فترة من الزمن يستأنف بعدها هذا النشاط.

فإذا انقطع الممول عن مباشرة النشاط لفترة ما خلال السنة واستأنفه قبل نهاية السنة، فذلك لا يعد توقفاً كلياً أو جزئياً ولا يستوجب معه تطبيق أحكام المادة (٧٩) من القانون.

(ب) التوقف الجزئي: The Partial Discontinuation

يقصد به إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه، كما حددته الفقرة الثانية من المادة (٧٩)، أي وقوف بعض أجزاء المنشأة في فرع أو أكثر أو نواحي نشاط الممول كتوقف سيارة من سيارات إحدى شركات النقل، أو الممول الذي يتوقف عن نشاط تجارة الخردوات مع استمرار مزاولته لنشاط تجارة المني فاتورة مثلاً.

وطالما أن الممول من هذا النوع ملزم بإخطار المأمورية المختصة بعدد السيارات التي يمتلكها أو الأنشطة التي يزاولها على وجه التحديد أو التي تستجد في خلال السنة ، فإنه ملزم بالإخطار بما يتوقف منها عن العمل ، لأنه على الرغم من هذا التوقف الجزئي فإن نشاطه مستمر، وإن كان سيطرأ عليه بعض النقص، فيجب في هذه الحالة محاسبته عن نشاطه الفعلي والأرباح الفعلية المحققة وتربط الضريبة على أساسه، ففي حالة الممول الذي يزاول أكثر من نشاط أو لديه أكثر من فرع وتوقف أحدهم عن العمل، أعتبر هذا توقفاً جزئياً ودخل في وعاء الضريبة أرباح المنشأة المتوقفة حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل.

ومن الأمور الهامة التي يهمنا إيضاحها في هذا المقام أنه لا يعتبر من حالات التوقف إجراء أية تعديلات تتناول بعض أوضاع الشركة كأن يتناول هذا التعديل الأرباح أو رأس المال، طالما أن عقد الشركة يسمح بإجراء هذه التعديلات:

(ج) التوقف بسبب الوفاة:

إن وفاة الممول تعتبر سبباً لاعتبار المنشأة في حكم المتوقفة عن العمل ،خصوصاً في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ؛ التي يعتمد العمل فيها وتحقيق الربح على شخص الممول أو الشريك وعلى ذلك يدخل في وعاء الضريبة الأرباح التي حققتها حتى تاريخ وفاة الممول ، ويتم ربط الضريبة عن السنوات التي لم يسبق إجراء ربط عنها حتى تاريخ وفاة صاحبها – باسم المورث – ويسرى نفس الحكم في حالة وفاة أحد الشركاء المتضامنين في شركات التضامن ، إلا إذا نص في عقد الشركة على عدم حلها عند وفاة واحد أو أكثر من الشركاء فترتبط الضريبة في مواعيدها العادية باسم المورث الشريك حتى تاريخ وفاته، ثم باسم ورثته الذين حلوا محل مورثهم في حصته في الشركة بعد الوفاة.

تاريخ التوقف وفترة التصفية:

المقصود بتاريخ التوقف هو انقطاع المزاولة الفعلية – الأمر الذي لا يتوافر في فترة التصفية، حيث تدخل فترة التصفية في الزمن الخاضع للضريبة فهي من عمليات المزاولة الفعلية سواء كانت هذه التصفية اختيارية أم إجبارية، وسواء كانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل، وسواء أكان القائم بها هو الممول الأصلي أو من يقوم مقامه جبرياً أو اختيارياً.

إخطار المأمورية المختصة بالتوقف خلال المواعيد المحددة بالمادة (٧٩):

نصت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٧٩) على أنه: "وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ "

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف ، يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم. وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ."

وقد أشارت المادة (١٠٠) من اللائحة التنفيذية إلى أنه يعتبر من حالات عدم تحقيق أية إيرادات للممول بعد تاريخ التوقف :

١. مغادرته البلاد نهائياً .

٢. الغلق الجبري أو الإداري،

٣. ترك مكان مزاولة النشاط لمالك العقار.

٤. الاستيلاء على مكان مزاولة النشاط للمنفعة العامة .

وذلك كله مالم يثبت للمصلحة أن الممول حقق إيرادات بعد تاريخ التوقف .

* ومن النصوص السابقة يتضح أن المادة (٧٩) من القانون قد حددت مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف لإخطار المأمورية المختصة بهذا التوقف . وذلك رغبة من المشرع في الإسراع بربط الضريبة في وقت مناسب قبل تبديد أموال المنشأة وصعوبة تأدية دين الضريبة بعد ذلك، كما ألزمت المادة المذكورة أيضاً الممول أن يقدم خلال تسعين يوماً من تاريخ التوقف إقراراً يبين فيه نتيجة العمليات التي تمت حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات اللازمة لتحديد الأرباح ، على أن يتضمن الإقرار السنوي بيانات هذا الإقرار.

على أنه يفهم من نص الفقرة الثالثة من المادة (٧٩) أن المقصود بالممول هو الممول الأصلي أو وكيله ، فإذا تم إخطار المأمورية المختصة من أيهما كان الإخطار صحيحاً لأن العبرة هو تبليغ المأمورية المختصة بهذه الواقعة.

ولم يحدد نص المادة (٧٩) شكل وشروط هذا الإخطار بالتوقف ، إلا أن المادة رقم (١٠٠) من اللائحة التنفيذية أشارت إلى أن الإخطار عن توقف المنشأة يكون على النموذج رقم (٢٥ توقف) ، كما يجوز أن يكون هذا الإخطار عن طريق الاتصال الالكتروني بالمأمورية المختصة وفقاً لضوابط التوقيع الالكتروني باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة ، ويعتبر استلاماً لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسلة إليه من المصلحة .

ومن ثم يتعين أن يتضمن الإخطار البيانات الأساسية مثل اسم الممول ، عنوان المنشأة ، ورقم الملف ، تاريخ التوقف ، نوعه كلى أو جزئي وسببه ، وتوقيع الممول أو من ينوب عنه.

أما الإقرار المطلوب تقديمه ومرفقاته من المستندات والبيانات المتعلقة بتحديد الأرباح حتى تاريخ التوقف، فيقدم طبقاً لأحكام المادة (٨٣) من القانون، والغاية من الإخطار هو علم المأمورية المختصة بواقعة التوقف ليمكنها من الإسراع في ربط

الضريبة وتصفيتها في الوقت المناسب حفاظاً على حقوق الخزانة العامة، ويتعين الالتزام بالإخطار عن واقعة التوقف عن مزاولة النشاط وفقاً لأحكام المادة (٧٩) حتى ولو كان التوقف بسبب خارج عن إرادة الممول حتى تتمكن مصلحة الضرائب من سرعة العمل على تسوية الضريبة وضمان تحصيلها في الوقت المناسب ، ورتب على تخلف الممول نوعاً من الجزاء المالي سيرد الكلام عنه فيما بعد – بصرف النظر عن أسباب التوقف ودواعيه المنقطعة الصلة بواقعة التبليغ.

أما إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف فإنه في هذه الحالة يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم، مع التقدم بالإقرار ومرفقاته من مستندات وبيانات خاصة بفترة مزاولة مورثهم للنشاط من أول السنة المالية له، وحتى تاريخ وفاته لتصفية الضريبة، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وقد أكدت على ذلك المادة (٨٣) من القانون أيضاً.

ومن المعلوم أنه إذا ما قام أحد الورثة بالإخطار عن واقعة التوقف في حالات التوقف الكلى أو الجزئي أو بسبب الوفاة.

ومعنى نص الفقرة الأولى من المادة (٧٩) من القانون أن ما يدخل في وعاء الضريبة في حالات التوقف هو الأرباح الفعلية المحققة حتى تاريخ التوقف.

الجزاء على عدم الإخطار:

رتب المشرع على عدم إخطار الممول عن توقفه نوعاً من الجزاء هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وذلك طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة (٧٩).

فإذا فرض أن الممول أوقف عمله في منتصف السنة ، ولم يبلغ المصلحة في الميعاد المحدد لذلك قانوناً وهو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف – وحقق في هذه المدة أرباحاً صافية مقدارها ٣٠٠٠ جنيه فتحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، أى مبلغ ٦٠٠٠ .

ومفاد نص الفقرة الثالثة من المادة (٧٩) من القانون أنه يشترط أن يتم الإخطار بواقعة التوقف في خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل – فإذا ما تم الإخطار بواقعة التوقف بعد هذه المدة يتعين تطبيق الجزاء المنصوص عليه بالمادة .

كما يستفاد من نص الفقرة الثالثة للمادة (٧٩) أن الجزاء المالي هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، وعلى ذلك يتم تطبيق الجزاء المالي على أرباح التصفية التي قد تتحقق في تاريخ التصفية، فنص الفقرة السالفة الذكر صريح بأن الجزاء المالي هو حساب الأرباح عن سنة كاملة. بمعنى أن يشمل ذلك الأرباح الفرعية والمتنوعة.

كما يستفاد من نص المادة المذكورة أن الجزاء المالي المنصوص عليه لا يطبق إلا على الممول المتوقف، ولم يخطر المأمورية المختصة بهذه الواقعة سواء كان توقفاً كلياً أو جزئياً خلال الثلاثين يوماً من التوقف – ولا يسرى على حالات التوقف بسبب الوفاة.

وليس هناك التزام على الورثة سوى الإخطار بواقعة التوقف بسبب الوفاة خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الوفاة مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ

خامساً : التنازل عن المنشأة: Alienation

التنازل عن المنشأة هو انتقال ملكيتها كلها أو بعضها لممول آخر(المتنازل إليه) له شخصية قانونية متميزة عن شخصية المتنازل .

فالتنازل هو انتقال ملكية المنشأة من شخص إلى شخص أخر بعوض أو بغير عوض فهي تنشأ عن بيع أو هبة أو قسمة، أو عن أي تعاقد أخر يترتب عليه انتقال ملكيتها من شخص لآخر، أو من شخصية معنوية إلى شخصية منوية أخرى.

والتنازل المقصود في القانون الضريبي يعني التنازل عن عين العمل المستحق عنها الضريبة والذي تحتفظ فيه المنشأة بكيانها الأصلي وطبيعتها الأصلية، أي التنازل عن أصول مادية ومعنوية تصلح للاستغلال ويكفي أن تحقق ربحاً يخضع للضريبة .

وقد ذهبت محكمة النقض في أحد أحكامها إلى أنه يعتبر من قبيل التنازل تخارج الشركاء من الشركة واستقلال شريك واحد بملكيتها أو تغير الشكل القانوني للمنشأة الفردية إلى شركة تضامن بانضمام شريك أو أكثر إليها، لما يترتب على هذا التغيير من انقضاء المنشأة الفردية وميلاد شخص جديد هو شركة التضامن التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة.

كما ذهبت إحدى الفتاوى لمجلس الدولة إلى أنه مما يعد تنازلاً تقديم الممول منشأته كحصة في رأس مال شركة تضامن أو إندماج شركة في أخرى ، لأن ذلك ينطوي على

تنازل منه عن أصول منشأته الفردية ، وبالتالي فإن شراء أصول وخصوم المنشأة عن طريق المزاد العلني الاختياري يعد تنازلاً كلياً عن المنشأة .

إلا أنه مما لا يعد تنازلاً عن المنشأة تسليم العين المؤجرة إلى مالكها خالية من أدواتها ومعداتها بإنتهاء عقد الإيجار لأي سبب ، كما لا يعد تنازلاً بيع بعض أصول المنشأة إلى الغير طالما لم يؤد ذلك إلى توقف صاحبها عن العمل في المنشأة ، لأن المشتري لهذه الأصول لم يشتر كل أو بعض المنشأة التي تمثل مجموعة من الحقوق المالية والمعنوية .

* **مفهوم المادة (٨٠) من القانون** : تنص المادة (٨٠) على أنه:

"في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها ؛ مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوى للمتنازل.

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها ، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة ، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان ، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها .

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها ."

توضح المادة السابقة الأحكام التي تسرى على التنازل عن كل أو بعض المنشأة فيما يتعلق بتصفية الضريبة، كما رسمت واجبات كل من المتنازل و المتنازل إليه، وحدود المسئولية التضامنية بينهما. وفقاً لحكم المادة (٨٠) :

- **واجبات المتنازل The alienator والمتنازل إليه The Alienee**

أولاً: بالنسبة للمتنازل:

١- على المتنازل أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثها.

٢- في حالة عدم الإخطار في بحر الثلاثين يوماً حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

٣- عليه في خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة الأرباح حتى تاريخ التنازل.

٤- إدراج بيانات الإقرار السابق ضمن الإقرار السنوي المنصوص عليه بالمادة (٨٣).

على أن استدعاء المأمورية للمتنازل عن المنشأة قبل انتهاء فترة الثلاثين يوماً المحددة في المادة (٨٠) للتبليغ عن واقعة التنازل واعترافه أمامها بتنازله عن منشأته، لغيره يعد بمثابة تبليغ في الميعاد القانوني ولا عبرة بعد ذلك أن يكون الممول قد أقر بواقعة التنازل، وقدم المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة من تلقاء نفسه أو أنه قام بها بناء على طلب المأمورية المختصة مادام قد قام بتلك الالتزامات في بحر المدة التي نص فيها القانون.

ثانياً : بالنسبة للمتنازل إليه :

كانت المادة (٣٣) من القانون الضريبي القديم تفرض على المتنازل إليه التزامات محددة حيث كان يتعين على المتنازل إليه إخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله ، وذلك طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (٣٣) والتنازل المقصود بالمادة (٣٣) هو الخاص بالمنشأة المستحقة عنها الضرائب المطالب بها دون غيرها.

كما كان القانون القديم يفرض نفس العقوبة على المتنازل إليه في حالة عدم الإخطار خلال مدة الثلاثين يوماً حسبت أرباح المنشأة المتنازل عنها عن سنة كاملة.

وبذلك كان القانون القديم يضع الالتزام بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة عن هذا التنازل على عاتق المتنازل والمتنازل إليه، ولا يكفي حصول التبليغ من أحدهما.

وعليه، فقد كان إذا قام المتنازل بواجب الإخطار عن بيع المنشاة وتخلف المتنازل إليه، حق عليهما الجزاء المالي وهو حساب الأرباح عن سنة كاملة ، فضلاً عن مسئوليته التضامنية عن الضرائب المستحقة على المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل ، وبعبارة أخرى فإن قيام المتنازل وحده بالإخطار لم يكن كافياً لدرء المسئولية المقررة على المتنازل إليه إذا لم يقم هذا الأخير بالإخطار.

على أن القانون الضريبي الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، ألقى تبعة التبليغ عن التنازل على عاتق المتنازل وحده ، كما ربط عقوبة تضعيف الضريبة وجعلها عن سنة كاملة رهناً بعدم تبليغ المتنازل وحده دون سواه ، ولم يعد للمتنازل إليه من شأن في ذلك سوى اقتصار الأمر على اعتباره مسئولاً بالتضامن مع المتنازل عما يستحق من دين الضريبة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل .

الآثار المترتبة على تطبيق المادة (٨٠):

في حالة عدم قيام المتنازل بالإخطار في خلال الثلاثين يوماً من تاريخ التنازل حسبت الأرباح عن سنة كاملة بدلاً من حسابها حتى تاريخ التنازل . وتنحصر هذه المسئولية في الضرائب المربوطة على أرباح المنشأة المتنازل عنها والمربوطة باسم المتنازل دون غيره من المتنازلين السابقين.

* تحديد الضريبة على أرباح المنشأة المتنازل عنها وإخطار المتنازل إليه ببيانها:

نصت الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة (٨٠) على :

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها.

وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المذكور بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في هذا البيان، ولا يكون للتنازل حجية فيا

يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها في شأن بيع المحال التجارية ورهنها.

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ؛ وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

أولاً: تحديد الضريبة على أرباح المنشأة المتنازل عنها:

يتضح من النصوص السابقة أن الفقرة الأولى من المادة (٨٠) ، والتي تتضمن أحكام التنازل ومسئولية كل من المتنازل والمتنازل إليه والسابق تناولها – تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حق تاريخ التنازل ، كما لو كانت أرباح هذه المنشأة هي عنصر الإيراد الوحيد للمتنازل.

ولبيان مفهوم هذه الفقرة نوضح ما يلي:

* عند تناولنا لأحكام المادة (٨٠) وجدنا أنها تتضمن:
  - إلزام المتنازل بالإخطار عن واقعة التنازل خلال ٣٠ يوماً من تاريخ حدوثها، وإلا حسبت الأرباح عن سنة كاملة.
  - مسئولية كل من المتنازل والمتنازل إليه التضامنية عن:
    - الضرائب المستحقة على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل .
    - الضرائب التي تستحق على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة التنازل .

إلزام المتنازل بتقديم إقرار خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل موضحاً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى ذلك التاريخ، على أن يرفق به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، وعليه أن يدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار السنوي الذي يقدمه طبقاً لأحكام المادة (٨٣) من القانون.

* أى أن الهدف من الأحكام التي تضمنتها المادة (٨٠) هو تحديد الأرباح الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها في حالات الإخطار بواقعة التنازل في الموعد القانوني، وكذلك في حالة عدم الإخطار، وذلك حتى يمكن تحديد الضريبة المستحقة على المنشآت المتنازل عنها والتي يكون كل من المتنازل والمتنازل إليه مسئولين عنها بالتضامن.

ولهذا الغرض ألزمت المادة المتنازل بتقديم الإقرار السابق الإشارة إليه خلال يوماً من تاريخ التنازل، وحتى يمكن أيضاً موافاة المتنازل إليه بيان الضرائب المستحقة عن المنشآت المتنازل عنها خلال (٩٠) يوماً من تاريخ طلبه.

* وتناولت المادة (٨٠) بعد ذلك كيفية تحديد الضريبة المستحقة على أرباح المنشاة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، والتي سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل، والتي سيتضمنها أيضاً البيان الذي ستخطر المأمورية بالتضامن مع المتنازل إليه به – حيث قضت بأن يتم تحديدها كما لو كانت عن سنة كاملة .

وبهذا نكون قد حددنا الضريبة التي يسأل عنها المتنازل إليه بالتضامن مع المتنازل.

نأتي بعد ذلك إلى كيفية تحديد الضريبة المستحقة على المتنازل، فنجد أن المادة (٨٠) قد ألزمت المتنازل بإدراج بيانات الإقرار المقدم عن نتائج عمليات المنشآت المتنازل عنها ضمن الإقرار الضريبي السنوي له. بمعنى أنه بالنسبة للمتنازل فستتم محاسبته عن أنشطته جميعاً – إذا كان له أنشطة أخرى بخلاف المنشآت المتنازل عنها – ويتم تجميع أرباحها بما فيها الأرباح المحددة للمنشآت المتنازل عنها، وتخصم له الأعباء العائلية حسب الحالة الاجتماعية له ، ثم تحسب الضريبة المستحقة على الأرباح الصافية طبقاً لأسعار المادة (٤٩) من القانون.

أما إذا لم يكن للمتنازل أنشطة أخرى بخلاف المنشآت التي تنازل عنها، فسيتضمن الإقرار السنوي في هذه الحالة بيانات الإقرار الذي قدم عن المنشآت التي تنازل عنها فقط ، وتتمثل أرباح الممول في هذه الحالة في الأرباح التي يتم تحديدها للمنشآت المتنازل عنها. ، ثم تحسب الضريبة المستحقة على صافي الربح طبقاً للأسعار الواردة بالمادة (٤٩) من القانون.

ثانياً: إخطار المتنازل إليه:

من نص الفقرة الرابعة من المادة (٨٠) يتضح أنه للمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة بأن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشآت المتنازل عنها.

وبأن على المأمورية المختصة أن توافيه بالبيان المذكور خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب بخطاب موصى عليه بعلم الوصول وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محددة بمقدار المبالغ الواردة في هذا البيان.

وقد قصر المشرع المسئولية التضامنية للمتنازل إليه على المبالغ الواردة في بيان مصلحة الضرائب هذا مع عدم المساس بحق المصلحة قبل المتنازل فيما هو مستحق عليه من ضرائب لم ترد بالبيان المرسل للمتنازل إليه.

وحتى لا يكون موقف المتنازل إليه معلقاً – فقد نص المشرع على أنه إذا لم تخطر المصلحة المتنازل إليه في مدى التسعين يوماً التالية لتاريخ طلبه بالمبالغ المستحقة، برئت ذمته من كل مسئولية.

* حدود التضامن بين المتنازل والمتنازل إليه:

متى عرفت المأمورية بواقعة التنازل عن المنشأة وتحددت شخصية المتنازل إليه وتحققت مسئوليته عنها، عليها أن تتخذ إجراءات تحديد الضريبة عن المنشأة المتنازل عنها في مواجهة كل من المتنازل والمتنازل إليه حتى يكون المتنازل إليه على علم بما يقع من أعباء نتيجة مسئوليته التضامنية.

وإذا كان المتنازل هو المسئول أصلاً عن الضريبة، وهو الذي يتعين اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتقديرها في مواجهته – إلا أن القانون منح المتنازل إليه – بنص الفقرة الأخيرة من المادة (٨٠) – حق الاعتراض أو الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها توصلاً إلى تحديد وربط الضريبة على الأساس الصحيح، ومن باب التيسير على المتنازل إليه بصفته مسئولاً عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها في حدود ما تقضـــي به المادتين (٨٠) من القانون.

ويعلن المتنازل إليه بالنماذج الضريبة الخاصة بإجراءات التقدير والربط، حتى يكون على علم بما يقع عليه من أعباء نتيجة مسئوليته التضامنية، وعلى أن تقبل اعتراضاته أو الطعون التي يبديها على النماذج الضريبية باعتباره صاحب مصلحة، طبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة (٨٠) من القانون.

* **تحديد تاريخ التنازل:**

تاريخ التنازل هو التاريخ الذي انتقلت فيه ملكية المنشأة من يد المتنازل إلى يد المتنازل إليه، فمن هذا التاريخ يبدأ موعد الثلاثين يوماً المحددة لإخطار المصلحة الواردة بالمادة (٨٠).

*** متى يعتبر التنازل حجة على المصلحة:**

تقضي الفقرة الرابعة من المادة (٨٠) بأنه لا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها.

وقد رغب المشرع في ربط التشريع الضريبي بأحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ لتحقيق أمر هام وهو إنه إعمالاً للفقرة الرابعة من المادة (٨٠) من القانون فإنه مادام التنازل لم تتخذ في شأنه الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها والمقصود ماورد في القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠، فإنه لا يكون له الحجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، وبالتالي فإن الإخطار بهذا التنازل المبتور الذي لم تستوف شرائطه القانونية لا يلزم مصلحة الضرائب بموافاة المتنازل إليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشآت المتنازل عنها في مدى تسعين يوماً من طلبه ذلك، وإنما يكون هذا الالتزام من تاريخ الطلب المبُنى على تنازل مستوفي شرائطه القانونية. وقبل استيفاء ذلك فإن ميعاد التسعين يوماً لا يسرى في حق المصلحة.

هذا وتقضي المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها بأن: "يثبت عقد بيع المحل التجاري بعقد رسمي أو بعقد عرفي مقرون بالتصديق على توقيعات أو أختام المتعاقدين. ويجب أن يحدد في عقد البيع ثمن مقومات المحل التجاري غير المادية والمهمات والبضائع كل منها على حدة. ويخصم ما يدفع من الثمن أولاً ثم البضائع ثم ثمن المهمات ثم ثمن المقومات غير المادية، ولو اتفق على خلاف ذلك.

* كما تقضي المادة الثانية من هذا القانون بما يلي:

"يشهر عقد البيع بقيده في سجل خاص معد لهذا الغرض في مكتب السجل التجاري بالمحافظة أو المديرية التي يقع بدائرتها المحل التجاري."

* وتقضي المادة الثالثة من نفس القانون بما يلي:

يجب إجراء القيد في خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ البيع ، وإلا كان القيد باطلاً، ويكون للقيد الأولوية على القيود التي تجرى على ذات المشترى في نفس الميعاد.

* **كيفية تطبيق أحكام التنازل عن المنشأة:**

تقضى الفقرة الثالثة من المادة (٨٠) بالمسئولية التضامنية بين كل من المتنازل والمتنازل إليه عما استحق من ضرائب على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وبمقتضى هذه الفقرة فإن كل من المتنازل والمتنازل إليه يكونان مسئولين بالتضامن عن الضرائب المستحقة على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عن الضريبة المستحقة على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة لعملية التنازل.

- وبتجميع الضرائب المستحقة على الممول نحصل على الضرائب المستحقة على المتنازل بالنسبة لجميع منشآته، وذلك في سنة التنازل، أما بالنسبة للسنوات السابقة على سنة التنازل فإن ربط الضريبة عليها بالنسبة للمتنازل سواء بالنسبة للمنشأة المتنازل عنها أو غيرها من المنشآت يتم بالطريقة العادية.
- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها عن السنوات السابقة على سنة التنازل، وذلك من إجمالى الضرائب المستحقة عن جميع المنشآت السابقة إلى مجموع أرباح جميع المشآت التي يستثمرها الممول بالنسبة للسنوات .
- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها في ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وقبل تطبيق القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على الوجه التالي:

... إذا كانت المنشأة المتنازل عنها هى المنشأة الوحيدة الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ق ١٥٧ لسنة (١٩٨١) فيتم في هذه الحالة تجميع الضرائب المستحقة عن هذه المنشأة في تلك السنوات.

- إذا كانت للممول أكثر من منشأة تجارية أو صناعية فيتم في هذه الحالة تحديد الضريبة المستحقة عليها من مجموع الضرائب المستحقة على تلك المنشآت، وذلك بنسبة مجموع أرباح المنشآت المتنازل عنها في السنوات الخاضعة لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلى مجموع أرباح جميع المنشآت في ظل نفس القانون.

٥- تكون الضريبة المستحقة عن المنشاة المتنازل عنها والتي سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن عبارة عن مجموع الضرائب الناتجة من البنود السابقة.

ونورد فيما يلي نورد مثالاً لإيضاح كيفية تحديد الضريبة طبقاً لهذا التصور، وذلك في حالة الإخطار بواقعة التنازل خلال المدة المقررة قانوناً.

مثال(١٣) :

بلغت أرباح المنشآت والمهن التي يزاولها أحد الممولين خلال سنة ٢٠٠٥كما يلي:

جنيه	
٥٠٠٠	أرباح منشأة تم التنازل عنها في ٢٠٠٥/٧/١
٢٠٠٠	أرباح رأسمالية نتجت عن التنازل.
١٥٠٠٠	أرباح منشآت أو مهن أخرى عن سنة ٢٠٠٥.

فيكون حساب الضريبة طبقاً للخطوات السابقة بافتراض أن الممول متزوج ويعول كما يلي:

(١) صافي أرباح المنشأة أو المهن الأخرى	٢٠,٠٠٠
أعباء عائلية عن سنة كاملة	(٥٠٠٠)
الصافي الخاضع للضريبة	١٥,٠٠٠

قيمة الضريبة المستحقة = ١٥,٠٠٠ × ٢٠ % = ٣,٠٠٠ جنيه

(٢) أرباح استغلال منشاة متنازل عنها في ٢٠٠٥/٧/١	٥٠٠٠
أرباح رأسمالية نتيجة التنازل	٢٠٠٠
جملة	٧٠٠٠

الضريبة بدون خصم أعباء عائلية: = ٧,٠٠٠ × ٢٠ % = ١٤٠٠ جنيه

وبذلك تكون الضريبة المستحقة على المتنازل في سنة التنازل من المنشأة المتنازل عنها، كذلك باقي المنشآت الأخرى = ٣٠٠٠ + ١٤٠٠ = ٤٨٠٠ جنيه.

* ولتحديد الضريبة المستحقة على المتنازل إليه عن المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل يضاف إلى الضريبة المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها في سنة التنازل الضرائب المستحقة عليها عن السنوات السابقة كما يلي:

٣- ضرائب أخرى مستحقة على المنشأة المتنازل عنها قبل سنة التنازل وتخضع لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتحدد بنسبة ومجموع أرباح هذه المنشأة إلى مجموع أرباح المنشآت والمهن التي يستثمرها الممول:

وبفرض أن جملة الضرائب المستحقة على المنشآت والمهن التي يزاولها الممول قد بلغت ١٥٠٠٠ جنيه عن سنتي ٢٠٠٣ / ٢٠٠٤، كما بلغت مجموع أرباح جميع منشآت الممول التي تستحق عليها هذه الضريبة خلال هاتين السنتين بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه في حين بلغت جملة أرباح المنشأة المتنازل عنها خلال نفس السنتين بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

في هذه الحالة تحسب الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها السنوات ٢٠٠٣/٢٠٠٤ كما يلي:

الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها عن سنتين ٢٠٠٣/٢٠٠٤

$$= \text{جملة ضرائب مستحقة عن سنوات سابقة} \times \frac{\text{مجموع أرباح المنشأة المتنازل عنها قبل سنة التنازل}}{\text{مجموع أرباح جميع المنشآت قبل سنة التنازل}}$$

$$= ١٥٠٠٠ \times \frac{١٥٠٠٠}{٤٥٠٠٠} = ٥٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

إجمالي ضرائب مستحقة عن المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل (مسئول عنها بالتضامن كل من المتنازل والمتنازل إليه)= ٤٨٠٠ جنيه + ٥٠٠٠ جنيه = ٩٨٠٠ جنيه.

٤- وإذا كانت هناك ضرائب مستحقة على المنشأة المتنازل عنها عن سنوات تم الربط عليها في ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله، فتضاف قيمة هذه الضرائب إلى مجموع الضرائب التي استحقت على المنشأة المتنازل عنها في ظل أحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، والقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتمثل الجملة في النهاية جملة الضرائب

المستحقة على المنشأة المتنازل عنها والتي يكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل.

* وفي حالة عدم الإخطار بالتنازل في المواعيد التي حددتها الفقرة الأولى من المادة (٨٠) من القانون (٣٠ يوماً من تاريخ التنازل)، وطبقاً لهذا التصور فإنه يتم تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها على الوجه التالي:

أرباح الاستغلال حتى ٢٠٠٥/٧/١ — ٥٠٠٠ جنيه

الأرباح بعد ردها إلى سنة كاملة = (٥٠٠٠ × $\frac{١٢}{٦}$) = ١٠٠٠٠

+ أرباح رأسمالية نتيجة التنازل = ٢٠٠٠

جملة الأرباح — ١٢٠٠٠

الضريبة المستحقة بدون خصم أعباء عائلية (بالجنيه):

جملة الضرائب المسئول عنها بالتضامن كل من المتنازل والمتنازل إليه عن سنة التنازل ١٢,٠٠٠ × ٢٠% = ٢٤٠٠ جنيه يضاف إليها باقي الضرائب السابقة

- **التصور الثاني:**

* وهناك تصور آخر لتطبيق المادة (٨٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وهو أن يكون الحكم الوارد بها خاصاً بتحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها والتي سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل، وأن يكون هذا التحديد بغرض إخطار المتنازل إليه فقط بها، دون أن يكون لتحديد الضريبة طبقاً لحكم هذه المادة أي تأثير على حساب وربط الضريبة على المتنازل والذي يتم بتجميع الأرباح الخاصة بمنشآته جميعاً بما فيها أرباح المنشأة المتنازل عنها وذلك على الوجه التالي:

١- حساب وربط الضريبة المستحقة على المتنازل في سنة التنازل:

- بافتراض نفس أرقام الأرباح الواردة في التصور الأول فإنه يتم حساب الضريبة المستحقة على المتنازل كما يلي:

صافي ربح المنشأة المتنازل عنها في ٢٠٠٥/٧/١ — ٥٠٠٠ جنيه

+ أرباح رأسمالية تحققت نتيجة التنازل — ٢٠٠٠

+ صافي ربح المنشآت والمهن الأخرى عن سنة التنازل ١٥٠٠٠

جملة أرباح المتنازل عنه سنة ٢٠٠٥ ٢٢,٠٠٠

تخصم أعباء عائلية عن سنة كاملة (٥٠٠٠)

الصافي الخاضع للضريبة ١٧٠٠٠

وتكون الضريبة المستحقة:

جملة الضريبة المستحقة على المتنازل عن سنة ٢٠٠٥ = ١٧٠٠٠ × ٢٠ % = ٣٤٠٠ جنيه.

٢- أما تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها، والتي سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل فيتم بنفس الأسلوب السابق إيضاحه في التصور الأول .

* وفي حالة عدم الإخطار بالتنازل في المواعيد التي حددتها الفقرة الأولى من المادة (٨٠) من القانون (٣٠ يوماً من تاريخ التنازل) وطبقاً لهذا التصور، فإنها يتم تحديد الضريبة المستحقة عن منشآت الممول خلال سنة التنازل كما يلي:

أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ٥٠٠٠ جنيه

∴ الأرباح بعد الرد إلى سنة كاملة ١٠,٠٠٠ جنيه

+ أرباح رأسمالية ٢٠٠٠ جنيه

+ أرباح منشآت ومهن أخرى ١٥٠٠٠ جنيه

جملة ٢٧٠٠٠جنيه

يخصم أعباء عائلية ٥٠٠٠ جنيه

الصافي الخاضع للضريبة ٢٢٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة:

جملة الضرائب المستحقة على المتنازل خلال سنة التنازل ٢٢,٠٠٠ × ٢٠ % = ٤٤٠٠ جنيه

ثانياً: بالنسبة للمتنازل إليه:

يتم تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل المسئول عنها المتنازل إليه بالتضامن بنفس الأسلوب السابق إيضاحه في التصور الأول في حالة عدم الإخطار بالتنازل.

ولعله من الضروري أن نشير هنا إلى أن المادة (٨١) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد نصت على أن الممول الذي يرغب في التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية عليه :

" أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون ، وأن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يجاوز عشرين جنيهاً ، وعلى المصلحة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب ."

وقد نصت المادة (١٠١) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن يكون طلب الممول الذي يرغب في التوقف عن مزاولة النشاط ، أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرة البلاد طبقاً للمادة (٨١) من القانون على النموذج رقم (٢٦ طلبات) بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بها قانوناً وعلى المأمورية المختصة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ استلام الطلب بعد سداد رسم قدره خمسة جنيهات . "

الفصل الرابع

الإعفاء من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

Tax Exemption

وردت الإعفاءات من هذه الضريبة في المادة (٥٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وهو ما سنعرض له في هذا الباب من خلال النقاط التالية:

تنص المادة (٥٠) من القانون على ما يلي:

يعفي من الضريبة :

(١) الوزارات والمصالح الحكومية . The ministries and government administrations

(٢) المنشآت التعليمية The educational establishments الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح.

(٣) الجمعيات والمؤسسات الأهلية Non - governmental organizations المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢.

(٤) الجهات التي لا تهدف إلى الربح Non-profit وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.

(٥) أرباح صناديق التأمين الخاصة Profits of private insurance funds الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

(٦) المنظمات الدولية The international organizations وهيئات التعاون الفني Technical cooperative authorities وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها.

(٧) أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار Profits and dividends of the investment funds المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر

بالقانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية.

(٨) ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة resident juridical persons عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

(٩) العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية securities وشهادات الإيداع certificate of deposit التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة (٥٦) من هذا القانون

(١٠) التوزيعات والأرباح والحصص Dividends, profits and shares التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى.

(١١) أرباح شركات استصلاح واستزراع الأراضي profits of land reclamation or cultivation companies لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

(١٢) أرباح شركات الإنتاج الداجني poultry production وتربية النحل bees breeding وحظائر تربية المواشي وتسمينها cattle breeding and fattening pens وشركات مصايد ومزارع الأسماك fisheries companies لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط

ولا شك أن قيام **الوزارات والمصالح الحكومية** بممارسة أنشطتها هو أمر لا تستهدف من وراءه تحقيق الربح ، بل أن الهدف الأساسي لهذه الوزارات والمصالح والأجهزة هو تقديم خدمات أو سلع بدون مقابل على الإطلاق أو بمقابل رمزي لا يزيد عن التكلفة .

وحتى إذا ما حققت هذه الوزارات والمصالح ربحاً؛ فإن هذا الربح إذا ما تحقق يؤول في النهاية إلى الخزانة العامة للدولة، مما لا يستوجب معه فرض الضريبة .

أما الإعفاء الخاص بالمنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح ، فقد أثار هذا الإعفاء – ولا يزال يثير – جدلاً واسعاً في أوساط الاقتصاديين ورجال الضرائب والمحاسبة ، من حيث أن عمومية هذا النص تؤدي إلى إعفاء جميع المنشآت التعليمية والمدارس والجامعات الخاصة ما دامت تحصل على ترخيص من وزارة التربية والتعليم أو وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، رغم أن هذه المؤسسات التعليمية تحقق أرباحاً طائلة ، وهو ما يبدو واضحاً من المصروفات الدراسية المرتفعة والمبالغ فيها التي تحصل عليها هذه المنشآت التعليمية من المتقدمين لها ، ويؤكد هذا ذلك الانتشار غير العادي والزيادة الكبيرة في عدد هذه المنشآت وتنوعها تنوعاً مذهلاً ، مما لا يتصور معه أن القائمين على أمر هذه المنشآت جميعاً يسعون إلى تنمية وتطوير التعليم ولا هدف لهم إلا رفع مستوى التعليم دون استهداف للربح أو سعي له .

كذلك فإن **إعفاء الجمعيات والمؤسسات الأهلية** المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠٠٣ ، ولكن في حدود الغرض الذي تأسست من أجله . هو إعفاء في محله من حيث أن هذه الجمعيات تأسست للقيام بأعمال خيرية اجتماعية لا تستهدف تحقيق الربح ، على أنه يجب أن يلاحظ أن الإعفاء قاصر على ما يتحقق لهذه الجمعيات والمؤسسات من أرباح ناتجة عن نشاطها أو أنشطتها الأساسية التي تأسست من أجلها والتي وردت في نظامها التأسيسي أو الأساسي ، فإذا ما مارست هذه الجمعيات والمؤسسات أنشطة تخرج عما ورد في نظامها الأساسي ، وحققت من وراء ذلك ربحاً خضع هذا الربح للضريبة بلا جدال .

كذلك الأمر مع **الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية** وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية. ومن أمثلة هذه الجهات المعفاة النوادي الرياضية والاجتماعية والجمعيات العلمية والثقافية. على أنه يلاحظ أنه تخضع للضريبة في هذه

الجهات الإيرادات الناتجة عن مزاولتها لأنشطة تأجير بعض وحداتها المملوكة لها كمحلات تجارية مثلاً ، أو غير ذلك .

كذلك نعفي **أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٧٥ .**

كما تعفي **المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها** مما يعني ضرورة وجود اتفاقية دولية وقعت عليها مصر ، أو اتفاقية بين مصر وغيرها من الدول الأخرى حتى يمكن إعفاء مثل هذه الهيئات والجهات والمنظمات .

ويعفي أيضاً **صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢**

ويشمل هذا الإعفاء الأرباح التي تحققها صناديق الاستثمار ، وكذلك التوزيعات التي تقوم بها هذه الصناديق على أعضائها أو المساهمين فيها ، كما يمتد الإعفاء ليشمل عوائد السندات التي يحصل عليها دائنو السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .

وقد نصت المادة (٥٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه " تشمل أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار في تطبيق حكم البند [٧] من المادة (٥٠) من القانون ؛ الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية للوثائق .

ويهدف هذا الإعفاء إلى دعم أنشطة البورصة بتكوين صناديق الاستثمار وتنشيط سوق السندات المقيدة في الجداول الرسمية ، وتوفير التمويل اللازم للمشروعات المختلفة .

"أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي تعفي لمدة عشر سنوات اعتباراً من بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال .

وقد نصت المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية على أنه يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة لشركات استصلاح واستزراع الأراضي المنصوص عليها في البند [١١] من المادة (٥٠) من القانون وفقاً لما يأتي :

١- إذا كانت الشركة تزاول [illegible] نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأي من النشاطين.

٢-إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع وتقوم ببيع الأراضي المستصلحة أو المستزرعة تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ بيع أو قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة.

٣-إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع أو الاستزراع فقط لحسابها ؛ وقامت بزراعة الأرض تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ اعتبار الأرض منتجة وفقاً لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو وفقاً لما هو وارد بسجلات مديرية الزراعة المختصة حسب الأحوال .

وهو ما كان مطبقاً في ظل قانون الضرائب القديم حيث كان يصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد الذي تعتبر فيه الأرض منتجة.

مثال:

ممول يمتلك قطعة أرض من تقسيمات أحد مشروعات استصلاح الأراضي الزراعية اعتباراً من ١/١ /١٩٩٧، وقام بتسويتها واستصلاحها وتمهيدها للزراعة في نهاية سنة ٢٠٠٠، وصدر قرار باعتبار هذه الأرض منتجة من ٢٠٠٤/٧/١.

ففي هذه الحالة تعفي الأرباح التي تغلها هذه الأرض لمدة عشر سنوات من بداية سنة ٢٠٠٥ (وهى أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأرض منتجة) وحتى نهاية سنة ٢٠١٤.

وهدف المشرع من منح هذه المشروعات إعفاء من الضريبة لمدة ١٠ سنوات على النحو السابق هو تشجيع إقبال رؤوس الأموال على استصلاح الأراضي غير المنتجة أو استزراعها، لأن ذلك يؤدى إلى التوسع الأفقي في مساحة الأرض الزراعية، وبالتالي زيادة الناتج القومي وزيادة معدلات التنمية الاقتصادية لمواجهة احتياجات الزيادة المطردة للسكان.

أما إعفاء أرباح **شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك** لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة

النشاط؛ فيلاحظ أن المشرع قد توسع في هذا الإعفاء أكثر مما كان موجوداً في القانون القديم والذي كان ينص على إعفاء:

"أرباح شركات الإنتاج الداجني وحظائر المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد التي يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك في عمليات الصيد، تعفي لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط".

فقد كان هذا النص يقصر الإعفاء على مصايد الأسماك ومراكب الصيد التي يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك في عمليات الصيد، أما النص الجديد فقد جاء عاماً لينسحب الإعفاء على مراكب الصيد جميعاً سواء كان يمتلكها أعضاء في الجمعيات التعاونية أو غير أعضاء.

وقد نصت المادة (٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

" يراعى عند تطبيق حكم المادة (٣١) من القانون:

١- يشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشي وتسمينها ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة.

٢- يسري الإعفاء المقرر لمشروعات مراكب الصيد على الأرباح الناتجة عن المشروع لمدة عشر سنوات من تاريخ بداية النشاط، ويقصد بالمشروع مزاولة نشاط الصيد سواء بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر. ويقتصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد.

٣- يسري الإعفاء المقرر لمنشآت تربية النحل على المنشآت التي لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات، وذلك في حدود ما تبقى من هذه المدة، أما المنشآت التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء.

وقد نصت المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه في تطبيق حكم البند [١٢] من المادة (٥٠) من القانون؛ يسري الإعفاء المقرر لشركات تربية النحل على الشركات التي لم يمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة

عشر سنوات ، وذلك في حدود ما تبقى من هذه المدة ؛ أما الشركات التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء .

مثال:

إذا بدأ مشروع لإنتاج الدواجن والبيض-أو لتسمين المواشي وبيعها-أو لصيد الأسماك في بداية سنة ١٩٩٤. فإن أرباح هذه المشروعات تعفي من الخضوع للضريبة مدة عشر سنوات تبدأ من بداية ١٩٩٤ حتى نهاية ٢٠٠٣.

وهدف المشروع من إعفاء أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشي وتسمينها، وكذا مشروعات مصايد الأسماك هو تشجيع الاستثمار في هذه المشروعات نظراً لأن نتاج هذه المشروعات يعتبر مصدراً رئيسياً للغذاء البر وتيني-والذي كنا نشكو من نقص فيه عير السنوات الماضية.

هذا بالإضافة إلى أن مثل هذه المشروعات في بداية نشاطها، وخاصة مشروعات الإنتاج الداجنى وتسمين المواشي-لا تتوافر لديها الخبرة الكافية للعمل بكفاءة حيث أن التخصص في هذه المشروعات حديث العهد في المجتمع المصري حيث كان الاعتماد بصفة أساسية على الريف المصري في الحصول على هذه المنتجات وبالنسبة لمشروعات صيد الأسماك كانت تتركز في شركة أو اثنتين من شركات القطاع العام فقط.

ومع الزيادة المطردة في عدد السكان ونقص هذه المنتجات وعدم كفايتها لسد احتياجات المجتمع-كانت مدة الإعفاء التي منحها المشروع لهذه المشروعات في بداية نشاطها ضرورية لتثبيت أقدامها ولتمكينها من التوسع في الإنتاج واكتسابها الخبرة اللازمة، الأمر الذي يؤدى إلى زيادة الإنتاج وتحقيق الاكتفاء الذاتي للمجتمع بدلاً من استيرادها هذه المنتجات من الخارج.

كما يهدف المشروع من إعفاء أرباح مراكب الصيد هو زيادة إنتاج الأسماك وبدلاً من استمرار استيرادها من الخارج لعدم كفاية إنتاجها محلياً، فلا أقل من إعفاء أرباح مشروعات مراكب الصيد تشجيعاً لها في زيادة نشاطها وزيادة إنتاجها، وهذا سيعود بالفائدة على المجتمع ككل .

ويلاحظ على هذه الإعفاءات الخاصة بالمشروعات المتعلقة بتربية الماشية وتسمينها ، أو الإنتاج الداجني ، أو تربية النحل ، أو مراكب الصيد ، فإن الإعفاء

يقتصر فقط على الأرباح الناتجة عن النشاط المحدد ، دون الأرباح الناتجة عن مزاولة نشاط تجاري أو صناعي مرتبط بها فمثلاً بالنسبة لإعفاء أرباح تربية المواشي وتسمينها فإن الإعفاء قاصر على ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة ، وكذلك الأمر في نشاط الصيد إذ يقتصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد ، دون الأرباح التي تنتج عن تصنيع الأسماك وتغليفها مثلاً بعد صيدها ، كذلك فإن الأرباح الناتجة عن تربية النحل معفاة ، أما ما ينتج من ربح عن تعبئة عسل النحل والاتجار فيه فيكون خاضعاً للضريبة .

والواقع أن هذا أمر غريب من المشرع الضريبي الذي يمنح الإعفاء ويمنعه في نفس اللحظة ، فإذا كان الإعفاء خاصاً بالأرباح الناتجة من نشاط تربية المواشي وتسمينها ، فكيف تتحقق هذه الأرباح إلا ببيع المواشي وبيع ألبانها ولحومها ؟ ومع ذلك تأتي اللائحة التنفيذية للقانون لتمنع باليد اليسرى ، ما أعطاه المشرع باليد اليمنى فتنص في المادة (٤١) المشار إليها على أن الإعفاء يشمل ما تنتجه هذه المواشي من ألبان ، بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها ، فماذا إذن سوف يصنع مربو الماشية في ألبانها ؟

كذلك الأمر مع عسل النحل الناتج من مشروعات تربية النحل ، وقد كان القانون القديم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته يقوم على نفس الصياغة في هذه البنود مما دفع بمصلحة الضرائب إلى طلب رأي وفتوى مجلس الدولة في ما يتعلق بتربية النحل ، وباستطلاع رأى مجلس الدولة في مدى خضوع الأرباح الناتجة عن بيع عسل النحل للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ومدى حدود الإعفاء الذي تضمنته ، وردت للمصلحة فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم (٤٩٤) في ٣١ مايو ١٩٨٨ ملف رقم ك ٧٨٩/١/٤ متضمنة ما يأتي:

من حيث أنه لما كانت أرباح مشروعات تربية النحل معفاة من ضريبة شركات الأموال، وأن الإعفاء قد ورد عاماً ومطلقاً، وأن المطلق يؤخذ على إطلاقه ما لم يقيد أو يخصص، ومن ثم فإن الأرباح الناتجة عن مشروعات أو شركات تربية النحل أيا كان الشكل القانوني الذي تتخذه تكون معفاة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح شركات الأموال على النحو المشار إليه، ومقتضى إعفاء الربح من الضريبة، أن يتحقق هذا الربح وهو لا يتحقق إلا نتيجة التعامل بالبيع في منتجات

مشروعات تربية النحل، ومن هنا فإن بيع العسل لا يمنع استحقاق الإعفاء بل أنه يلازمه ويظل الأمر كذلك إذا اقتصر نشاط المشروع على مجرد تنقية العسل المنتج وتصفيته من الشوائب وتعبئته في عبوات تمهيداً لبيعه أياً كان حجم تلك العبوات، وسواء تم البيع جملة واحدة أو على عدة مراحل، إذ يعد ذلك تسويقاً للعسل المنتج على النحو الذي يراه صاحب المشروع محققا للأرباح، ولكن إذا أجريت عليه عمليات تكميلية كإضافة عناصر أو مواد أخرى إلى العسل المنتج بحيث تخرجه من طبيعته السلعية كعسل فإنه في هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن العمليات التكميلية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال. لذلك فإن إدارة الفتوى ترى إعفاء الأرباح الناتجة عن بيع العسل المنتج من المناحل من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إذا اقتصر الأمر على مجرد تنقيته من الشوائب وتعبئته قبل طرحه للبيع على النحو المشار إليه تفصيلاً. وقد وافقت المصلحة على هذه الفتوى بتاريخ ١٩٨٨/٦/١٥ وأصدرت بناء عليها التعليمات التفسيرية السابق الإشارة إليها.

ورغم ذلك لم تأخذ النصوص التشريعية الضريبية في القانون الجديد، بما كان عليها أن تأخذ به في ظل المنطق والواقع وروح التشريع والفتاوى السابقة.

الباب الثالث
موضوعات عامة خاصة بالضريبة
على أرباح الأشخاص الاعتبارية

وسوف نقوم في هذا الباب بدراسة مجموعة من الموضوعات العامة والمتنوعة ، التي تتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والذي يتضمن الفصول التالية :

الفصل الأول: الفحص والتحريات لتحديد وعاء الضريبة

الفصل الثاني: ضمانات التحصيل

الفصل الثالث: إجراءات الطعن .

الفصل الرابع : العقوبات

الفصل الخامس : المجلس الأعلى للضرائب .

الفصل الأول

الفحص والتحريات

Inspection & Investigation

وردت النصوص الخاصة بالفحص والتحريات في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المواد من المادة (٩٤) حتى المادة (١٠١)، كما ورد ما يتعلق بها من مواد في اللائحة التنفيذية للقانون في المواد من المادة (١١٨) حتى المادة (١٢٢).

مفهوم الفحص الضريبي وخطواته:

يقصد بالفحص الضريبي قيام مأمور الضرائب الفاحص بالإطلاع على الدفاتر والمستندات والسجلات والحسابات الخاصة بالشركة محل الفحص ومقارنة ما يتم التوصل إليه من نتائج بالبيانات الواردة في الإقرار الضريبي الذي قدمته الشركة، وذلك للتحقق من صحته وسلامة البيانات الواردة في الإقرار من ناحية وإجراء ما يلزم من تعديلات على الربح المحاسبي ليتوافق مع الربح الضريبي الذي يمثل وعاء الضريبة من ناحية أخرى، وذلك وفقاً لنصوص قانون الضرائب ولائحته التنفيذية، وأياً كان شكل الشركة القانوني أو نوع نشاطها فإن هناك إجراءات محددة يقوم بها الفاحص الضريبي لإتمام عملية الفحص الضريبي وكتابة تقريره على هذا الفحص وتتمثل خطوات إجراء الفحص الضريبي فيما يلي:

أولاً: تجميع البيانات اللازمة للفحص:

يقوم الفاحص الضريبي بتجميع البيانات اللازمة لإتمام عملية الفحص وهذه البيانات تتعلق في مجملها بالشركة محل الفحص من حيث موقعها وشكلها القانوني ونشاطها وأرباحها... الخ.

ويتم الحصول على هذه البيانات وغيرها من مصدرين أساسيين هما:

١- بيانات من داخل الملف:

لكل شركة ملف خاص بها في مأمورية الضرائب المختصة وعلى المأمور الفاحص أن يطلع على هذا الملف ويقوم بدراسته، وذلك بهدف معرفة وتحديد ما يلي:

١- الإطلاع على مذكرة الفحص السابقة إن وجدت لمعرفة الأسس والطرق المحاسبية التي تطبقها الشركة، ومدى اعتماد المأمورية لدفاتر وحسابات الشركة أو الأسباب

التي أدت إلى عدم اعتمادها وإهدار الدفاتر، وما إذا كانت هناك ملاحظات للمراجعة في السنوات السابقة للفحص لأخذها في الاعتبار عند الفحص الحالي واستيفائها.

٢- كذلك الإطلاع على محاضر اللجان الداخلية ولجان الطعن وأحكام التحكيم الصادرة للشركة لمعرفة نقاط الخلاف المثارة وما توصلت إليه قرارات هذه اللجان وأخذه في الاعتبار عند الفحص.

٣- معرفة مدى انتظام الشركة في تقديم الإقرارات الضريبية.

٤- معرفة ما إذا كان الشكل القانوني للشركة قد تغير من عدمه.

٥- إجراء بعض المقارنات عن السنوات السابقة وسنة الفحص الجديدة لمعرفة مدى وجود تغيرات أو تطورات في الشركة.

٦- إعداد بيان رأس المال والاحتياطيات والمخصصات يبين فيه رصيد أول المدة وآخر المدة والتغيرات بالإضافة أو الخصم مع تتبع مصادر الإضافة وأسباب الخصم، وذلك تمهيداً للفحص.

٧- دراسات مرفقات الإقرار الضريبي الذي قدمته الشركة سواء من كشوف أو حسابات أو مستندات ومقارنتها بمثيلتها عن السنة السابقة مباشرة والبحث عن أسباب الاختلافات غير العادية.

٨- التحقق من عدم وجود تحفظات في تقرير مراقب الحسابات أو الشهادة المقدمة مع الإقرار، وإذا وجدت تحفظات فيجب دراسة أسبابها وتحديد مسبباتها مع الشركة.

٢ - بيانات من خارج الملف:

١- الحصول على بيانات عن طبيعة وحجم المعاملات التي تجريها الشركة، وذلك من خلال:

أ-بيانات شعبة الخصم والإضافة لمعرفة معاملات الشركة مع الجهات الأخرى.

ب- إخطارات الإجارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي.

جـ-سجل التعاقدات.

٢- بيانات من الشركة ودفاترها وحساباتها ومستنداتها من خلال الإطلاع على ما ورد فيها من بيانات وأرقام.

ثانياً: مرحلة فحص الحسابات:

وفي هذه المرحلة يقوم المأمور الفاحص بدراسة المجموعة الدفترية ونظام القيد بها، والنظام المحاسبي المتبع ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة، ثم يبدأ في فحص الحسابات الختامية على النحو التالي:

١- فحص بنود الحسابات الختامية والتي تشمل حـ/التشغيل والإنتاج، حـ/المتاجرة، حـ/الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل Income statement (أو حـ/العمليات الجارية في الشركات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد) ثم قائمة المركز المالي Balance Sheet وكذلك قائمة التدفقات النقدية Cash Flows Statement

٢- مناقشة تقرير مراقب الحسابات والتعرف على أوجه النقص أو التحفظات التي يكون قد أبداها ورد الشركة عليها.

ويتم فحص الحسابات للتحقق من أن الدفاتر والسجلات والمستندات أمينة وصادقة وأن التسجيل قد تم طبْقاً للطرق والنظم المطبقة في الشركة ولم يتم تغييرها دون سند أو مبرر، وأن الدفاتر تشمل وتتضمن جميع عمليات الشركة وأعمالها خلال السنة، ولم يتم إسقاط عملية أو عدة عمليات من الدفاتر دون تسجيل، وأن جميع القيود والحسابات أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة ووفقاً لنصوص قانون الضرائب على الدخل، ولذلك يبدأ المأمور الفاحص في حالة الشركات الصناعية بفحص حـ/التشغيل للتعرف على كميات المواد المستخدمة في الإنتاج خلال المدة مع مراجعة ومطابقة مخزون المواد الخام أول المدة وآخر المدة، ودراسة بند المشتريات من المواد الخام ومدى توافقه مع كميات الإنتاج.

وفي مرحلة فحص الحسابات يقوم الفاحص الضريبي بمراجعة وفحص دفاتر وسجلات الشركة بقصد التحقق من سلامة وأمانة هذه الدفاتر وتحديد الأرباح الحقيقية التي تخضع للضريبة ويعتمد في ذلك على وسائل إثبات متنوعة من أهمها:

- **الفحص المستندى.**
- **الفحص الحسابي.**
- **المقارنات واختبارات المعقولية.**
- **النسب المالية والمحاسبية.**

ويقوم الفاحص الضريبي بفحص حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وغيرها من حسابات أو قوائم نتيجة الأعمال، من حيث التأكد من صحة كميات المواد المستخدمة في التشغيل ومقارنة أجور العمال وتكاليف القوى المحركة وتكاليف الصيانة بإجمالي تكاليف التشغيل في نفس السنة والسنوات السابقة لملاحظة أي تغيير غير عادى، كما يقوم بمراجعة بند الإهلاكات للأصول الثابتة للتحقق من مناسبتها، ومن ثبات الطريقة المستخدمة في الإهلاك، ومدى تطبيق قانون الضرائب فيما يتعلق بالإهلاك العادي والإضافي وغير ذلك.

وما ذكرناه هو على سبيل المثال لا الحصر، لأنه ليس من المطلوب أن نعدد بالتفصيل كيفية قيام الفاحص الضريبي بفحص كل بند من بنود عناصر التكاليف والإيرادات كل على حدة.

كما أننا نود أن نلفت النظر إلى حقيقة هامة، وهي أن الفاحص الضريبي ليس مطلوبا منه أن يتقمص شخصية المراجع الخارجي أو مراقب الحسابات ويكرر نفس ما سبق أن قام به مراقب الحسابات الخارجي.

فالفاحص الضريبي يبدأ من حيث انتهى مراقب الحسابات وطالما أن مراقب الحسابات قد أعد تقريره وكتب إقراره بأن الحسابات الختامية تعبر عن الأرباح الحقيقية للشركة وأنها تعطى صورة صادقة وأمينة عن نتائج أعمالها، فإن الفاحص الضريبي يركز فقط على الاختلافات التي تنشأ بين صافي الربح المحاسبي وبين صافي الربح الضريبي، ذلك أن الربح المحاسبي كما ورد في الإقرار المعتمد من مراقب الحسابات قد تحدد على أساس مجموعة من الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، والتي قد لا تتفق أحياناً مع أحكام القانون الضريبي لأسباب متعددة لذلك فإن الفاحص الضريبي يتخذ من صافي الربح المحاسبي نقطة البداية ثم يضيف إليه أو يخصم منه وفقاً لما يقضى به التشريع الضريبي حتى يصل إلى الوعاء الضريبي أي صافي الربح المحاسبي الذي تحسب على أساسه الضرائب المستحقة على الشركة.

وفي هذه المرحلة قد يستخدم المأمور الفاحص أساليب متعددة مثل المناقشة مع المسئولين في الشركة ومديري الحسابات لاستيضاح بعض النقاط أو طرح بعض الأسئلة، كما يستخدم أسلوب المعاينة أي الانتقال لمقر الشركة للتعرف على الطبيعة على حجم النشاط وحقيقة الأعمال خاصة إذا كان الفحص يتم للمرة الأولى لهذه الشركة.

وعلى المأمور الفاحص أن يثبت إطلاعه على الدفاتر وكل ما عرض له عند مراجعة وفحص الدفاتر ونتائج فحصه، ويتم إثبات ذلك في ما يسمى **"محضر الأعمال"**.

ومحاضر الأعمال ليس لها شكل معين ولكن على المأمور الفاحص أن يعتبر محضر الأعمال متمماً لمذكرة الفحص التي سيرد ذكرها فيما بعد ويجب أن يشمل محضر الأعمال وصف الدفاتر التي تحتفظ بها الشركة وطرق القيد بها.

وما تناولته الدفاتر والحسابات من بيانات ومعلومات بحيث يثبت فيه كتابة ما يطلع عليه من دفاتر وأوراق ومستندات وفقاً لخطوات الإطلاع سواء ما يتعلق بشرح الطريقة المتبعة في إمساك الدفاتر والدورة المستندية أو ما يتعلق بفحص بنود الحسابات المختلفة على أن يراعى ألا يدرج بها حكماً على حصة أو انتظام أو أمانة الدفاتر وعدم التلميح برأيه الشخصي فيها، وهو الرأي الذي يجب أن يحتفظ به ليسجله في تقرير الفحص أى بعد الانتهاء تماماً من فحص جميع البنود الواردة بالدفاتر.

وتتضمن محاضر الأعمال أي مناقشات خاصة بالفحص مع توقيع من ينوب عن المنشأة على المحاضر كما يجب على المأمور الفاحص ألا يغفل التأشير بكلمة (نظر) مع التوقيع وإثبات التاريخ على كل ما يطلع عليه أثناء الفحص، ومحاضر الأعمال بهذه الصورة هي الركيزة التي يستند إليها المأمور الفاحص عند كتابة تقريري الفحص، وهى وسيلة الإثبات إذا أقتضى الأمر إهدار الدفاتر ولجأت الشركة إلى القضاء.

ثالثاً: مرحلة الحكم على نظامية الدفاتر:

إذا ما انتهى المأمور الفاحص من فحص الدفاتر والسجلات يكون قد استطاع أن يكون فكرة واضحة عن مدى انتظام الدفاتر وأمانتها.

وهناك مجموعة من الاعتبارات التي يمكن للفاحص الضريبي أن يبنى عليها رأيه في اعتماد أو رفض الدفاتر فالفاحص الضريبي يعتمد على الدفاتر ويحكم بنظاميتها إذا ما أتضح له من خلال الفحص مايلي:

١- سلامة نظام المراقبة الداخلية.

٢- صحة جرد المخزون السلعي آخر المدة.

٣- مراعاة الأصول المحاسبية والقواعد الفنية المتفق عليها في التسجيل والترحيل للحسابات.

٤- توافق نسبة مجمل الربح للعام الحالي مع نسبة مجمل الربح للشركة في الأعوام السابقة مع الأخذ في الاعتبار الظروف الحالية.

٥- سلامة أرصدة حسابات الأصول الثابتة وصحة حسابات الإهلاك الخاصة بها.

٦- سلامة أرصدة حسابات الأصول المتداولة خاصة النقدية بالصندوق والبنوك.

كما أن الفاحص الضريبي يحكم بعدم نظامية الدفاتر وإهدارها إذا أتضح له من خلال الفحص ما يلي على سبيل المثال:

١- عدم انتظام القيد وتكرار الشطب والكشط.

٢- وجود عمليات كثيرة غير مقيدة في الدفاتر، أو مقيدة في الدفاتر دون وجود مستندات تؤيدها.

٣- عدم صحة جرد المحزون السلعي.

٤- انخفاض نسبة مجمل الربح بشكل غير طبيعي عن نسبة مجمل الربح في السنوات السابقة أو عن نسبة مجمل الربح في الشركات المثيلة.

٥- عدم مطابقة البيانات التي أمكن للمأمور الفاحص الحصول عليها من خارج المنشأة مع ما هو مسجل في الدفاتر مما يعنى تعمد الشركة إخفاء جزء من نشاطها وإيراداتها.

فإذا ما أعتمد المأمور الفاحص الدفاتر وثبت له أمانتها ونظاميتها فإنه يأخذ بما ورد في الإقرار الضريبي من صافي الربح المحاسبي ويقوم بتعديله وفقاً لنصوص قانون الضرائب، ويتم ربط الضريبة على الشركة من واقع الإقرار، أما إذا لم يعتمد الدفاتر وحكم بعدم نظاميتها وعدم أمانتها فإنه يتم تقدير أرباح الشركة جزافياً من خلال مجموعة من المؤشرات والاتجاهات، ولكن وفقاً لنص المادة ١٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة والمعدل فإنه يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالإقرار.

رابعاً: مرحلة إعداد تقرير الفحص (مذكرة الفحص):

بعد الانتهاء من الحكم على مدى نظامية الدفاتر، يبدأ الفاحص الضريبي في كتابة مذكرة أو تقرير الفحص الذي يتضمن اسم الشركة وكيانها القانوني ورأسمالها والنشاط أو الأنشطة التي تمارسها والسنوات التي يغطيها الفحص الضريبي وتاريخ بدء ونهاية السنة المالية وبيان بالإقرارات التي قدمتها الشركة، ثم يعرض المأمور الفاحص لمناقشة الحسابات التي قام بفحصها والنتائج أو الأدلة التي على أساها توصل إلى رأيه باعتماد الدفاتر أو إهدارها.

فإذا رأى عدم الأخذ بهذه الدفاتر فعليه أن يورد الأدلة والمبررات التي تثبت صحة رأيه، فإذا ما قام باعتماد الدفاتر فإنه يتم تحديد الأرباح أو الخسائر المعدلة أي تحديد الوعاء الضريبي عن طريق إجراء بعض التعديلات أو التصحيحات، ويجب أن يكون واضحا أن اعتماد الدفاتر لا يعنى بالضرورة الأخذ بكل ما جاء بالإقرار من إيرادات ومصروفات على علاتها، فقد يضطر المأمور الفاحص إلى إجراء بعض التصحيحات والتعديلات دون مساس بالدفاتر ونظاميتها وهنا يجب التفرقة بين التصحيحات والتعديلات فالأولى تعنى تصحيح الأخطاء المادية سواء في الإيرادات أو المصروفات، أما الثانية فتعنى إضافي أو استبعاد مبالغ معينة منها، كأن تضاف مبالغ تكون قد سقطت سهواً أو مبالغ أعتقد محاسب الشركة أنها لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، بينما هي في حقيقتها تخضع لها، والعكس أي تستبعد من الإيرادات مبالغ يكون المحاسب قد قيدها باعتبارها خاضعة للضريبة بينما هي في الواقع لا تخضع لها.

كما تستبعد كذلك المصروفات التي يثبت للمأمور أنها غير لازمة للنشاط أو أنها غير مؤيدة بمستندات أو غير ذلك.

ويخلص التقرير إلى تحديد الأرباح المعدلة ثم يقدم المأمور هذا التقرير إلى المراجع المختص بالمأمورية لمراجعته واعتماده من رئيس المأمورية، وبعد ذلك تأتى مرحلة ربط الضريبة وتحصيلها بإخطار الشركة بذلك كما سنرى.

وقد كانت القوانين الضريبية السابقة تسير على طريقة أو أسلوب الفحص الضريبي الشامل، بمعنى أنه كان يجب فحص إقرارات وملفات ودفاتر ومستندات جميع الممولين بلا استثناء، مما كان يشكل عبئاً كبيراً على كاهل العاملين بمصلحة الضرائب ، وكان يمثل سبباً رئيسياً من أسباب التأخر في التحاسب الضريبي للممولين .

إلا أن القانون الضريبي الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد جاء معه بفكر جديد للفحص الضريبي لم يكن موجوداً في أي قانون ضريبي سابق حيث نصت المادة (٩٤) من القانون على ما يلي :

" على المصلحة فحص إقرارات الممولين Tax returns سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة "

ويعني ذلك أنه لن يتم فحص جميع الإقرارات السنوية لجميع الممولين بل سيقتصر الأمر على فحص نسبة معينة من هذه الإقرارات والملفات المرتبطة بها بناءً على عينة عشوائية Random Sample يتم اختيارها من هذه الإقرارات سنوياً، ومن ثم فإن باقي الإقرارات التي لن تدخل ضمن هذه العينة المنتقاة، لن يتم فحصها على الإطلاق بل سيتم اعتمادها كما قدمها الممول وبدون فحص.

ويعني ذلك أنه قد تمر عدة سنوات يقوم فيها الممول بتقديم إقراره الضريبي؛ ويتم اعتماده وسداد الضريبة المستحقة عليه من واقع هذا الإقرار ووفقاً لما أورده هذا الممول من بيانات عن نشاطه ، دون أن يتعرض الإقرار أو الملفات والدفاتر الخاصة بالممول للفحص من قبل مصلحة الضرائب .

ومما لا شك إن هذا النظام الجديد للفحص الضريبي يحمل في ثناياه مزايا متعددة ويمثل اتجاها محموداً للقانون الضريبي الجديد ومن بين ما يحققه من مزايا:

١. تدعيم الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب؛ فكأنما تعترف المصلحة ضمنياً من خلال هذا الأسلوب بثقتها التامة في جموع الممولين وإيمانها المطلق بنزاهتهم وصدقهم فيما قدموه من بيانات، وهي تأكيداً لهذه الثقة تعتمد ما قدموه من إقرارات دون فحص وتحصل منهم الضريبة التي حددوها لأنفسهم وفقاً لنصوص القانون .

٢. تخفيف عبء العمل عن كاهل مأمور الضرائب ، الأمر الذي يساعد على التركيز في فحص الحالات المحددة طبقاً للعينة وبالتالي سرعة الإنجاز وسرعة التحاسب الضريبي ، وربما يؤدي ذلك بدوره إلى قلة الخصومات والخلافات مع الممولين ومن ثم يؤدي إلى زيادة الحصيلة .

٣. إنه يتماشى مع المبادئ الناجحة في الإدارة الحديثة ، ومنها مبدأ الإدارة بالاستثناء Management by Exception ، بمعنى أن ما يتم اختياره للفحص ليس كل الملفات لجميع الممولين ، بل يتم فقط اختيار والتركيز على الملفات أو الإقرارات الهامة ذات القيم المؤثرة .

فمثلاً لوكان لدى مأمور الضرائب في سنة معينة ١٠٠٠ إقرار ضريبي لممولين متنوعين، منهم ٩٠٠ إقرار تتعلق بمنشآت فردية رؤوس أموالها لا

تتعدي ٥٠٠٠ جنيه لكل منشأة على حدة ، والمئة إقرار الباقية تمثل إقرارات لشركات أشخاص وأموال تتراوح رؤوس أموالها بين ١٠٠,٠٠٠ جنيه، و ١٠,٠٠٠,٠٠٠ جنيه ، فأي هذه الإقرارات يكون أولى بالفحص ويستحق بذل الجهد في التحقق من صحة وصدق البيانات المقدمة عنه ؟.

لا شك أنه يجب التركيز على دراسة وفحص ملفات ودفاتر الشركات ذات رؤوس الأموال الأكبر، لأن المنطق يقول أنها سوف تكون صاحبة وعاء ضريبي أكبر ، وبالتالي أي خطأ مهما قلت نسبته في هذه المجموعة سوف يكون مؤثراً نسبياً على حصيلة الضرائب ؛ عن الخطأ الذي قد يحدث في الشركات أو المنشآت الصغيرة .وبالتالي يجب توجيه جهد الفحص وتركيزه وفقاً لهذا المنطق.

على أن هذه المزايا المنسوبة إلى أسلوب الفحص بالعينة لا يجب أن تنسينا ما يعاني منه من عيوب أو ما يواجهه من صعوبات عند التطبيق والتنفيذ، ومن ذلك مثلاً:

١. يتطلب تطبيق هذا الأسلوب في الفحص، تحديد طريقة اختيار العينة، ووضع أسلوب إحصائي معين يحدد الحالات التي يجب فحصها وفق نظام مميكن على الحاسب الآلي. وقد فوض القانون الضريبي وزير المالية في إصدار القواعد والمعايير اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب بقرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة، إلا أنه حتى الآن لم يصدر بعد هذا القرار .
٢. يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى توافر بنية أساسية معينة من حيث التطوير والتحديث التكنولوجي في مصلحة الضرائب.
٣. ضرورة تأهيل مأمور الضرائب الفاحص تأهيلا علمياً إحصائياً ليتمكن من تطبيق الأساليب الإحصائية التي يتطلبها تطبيق الفحص الانتقائي، وللتعامل مع البرامج المرتبطة بها .
٤. ضرورة توافر قاعد بيانات كاملة وواضحة، في مصلحة الضرائب وربطها بشبكة المعلومات القومية.

إجراءات الفحص: Inspection Procedures

حدد القانون الضريبي في المادتين (٩٥)؛ (٩٦) منه، كيفية قيام المأمورية بالفحص والإجراءات التي يجب عليها إتباعها لإتمام عملية الفحص على النحو التالي:

(١) تلتزم مأمورية الضرائب المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول قبل عشرة أيام على الأقل بالتاريخ المحدد للفحص، ويتضمن هذا الإخطار:

- التاريخ المحدد للفحص.
- مكان الفحص.
- المدة التقديرية اللازمة لإتمام الفحص.

وقد أشارت اللائحة التنفيذية في المادة(١١٨) منها إلى أن يكون إخطار الممول على النموذج رقم (٣١ فحص) .

(٢) يلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات.

(٣) في حالة توافر أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة، يمكن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق؛ ولكن يجب في هذه الحالة أن يكون ذلك بناء على إذن من وزير المالية.

(٤) لا يجوز لمأمورية الضرائب ولا لمأموري الفحص أن يقوموا بإعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص.

(٥) يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها . وقد حددت المادة (١٢٠) من اللائحة التنفيذية أن طلب المصلحة للبيانات وصور الدفاتر

والمستندات والمحررات يكون على النموذج رقم (٣٢ فحص) ، كما أن للممول أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم (٢٦طلبات) ، كما يكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم (٣٢ فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض .

- التحريات :Investigations

أعطى القانون لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية ؛ حق الإطلاع على البيانات في الوثائق والمستندات والأوراق بغرض ربط الضريبة ، وقد حددت المواد من المادة (٩٧) وحتى المادة (١٠١) مجموعة من القواعد والشروط والالتزامات على النحو التالي :

(١) يتعين على الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع Illicit gain agency ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات Syndicates موافاة مصلحة الضرائب بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة، ولا يجوز لهذه الجهات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه .

(٢) كما أنه للنيابة العامة The public prosecutionأو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون.

(٣) كما أن لوزير المالية أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة Cairo Court of Appealالأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم، وقد حددت المادة (١٢١) من اللائحة التنفيذية أن طلب الوزير من رئيس محكمة الاستئناف الأمر

بإطلاع العاملين بالمصلحة يكون على النموذج رقم (٣٤ بيانات) .

(٤) يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها . ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الإطلاع على أن يتم ذلك في بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق Prior notification .

(٥) كذلك ألزمت المادة (١٠٠) المنشآت التعليمية والهيئات والمؤسسات والمنشآت المعفاة من الضريبة أن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات .

(٦) كما ألزمت المادة (١٠١) من القانون كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط وتحصيل الضريبة إعطاء أية بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً.

(٧) كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو بناءً على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير .

الفصل الثاني

ضمانات التحصيل

Collection guarantees

قواعد عامة:

تعرض الباب الخامس من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لضمانات التحصيل في المواد من المادة (١٠٢) حتى المادة (١١٥) .

وقد بدأت المادة (١٠٢) بتقرير امتياز دين الضريبة على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها، ويأتي هذا الامتياز تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية.

كما تقرر هذه المادة أيضاً أن " دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها، دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين"

ورغم ذلك فإن المادة التالية مباشرة أي المادة (١٠٣) تنص على أنه يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ، يتم توقيعها من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية، ويتم إرسالها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة (١٢٣) منها أن التوقيع على هذه المطالبات يكون من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥سداد)بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وعلى النموذج (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية.

كما أنه إذا لم يقم الممول بأداء الضرائب المستحقة عليه؛ فإن المادة (١٠٤) من القانون تعطي الحق لمصلحة الضرائب في أن تقوم بتوقيع الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول دون حاجة إلى مطالبة أو تنبيه حيث يكون إقرار الممول في هذه الحالة هو سند التنفيذ.

على أنه يجب على المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ:

- موافقة الممول على تقديرات المأمورية.

- أو صدور قرار لجنة الطعن.
- أو حكم من المحكمة الابتدائية .

وقد أشارت المادة (١٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى أن هذه المطالبة تكون على النموذج رقم (٣٧سداد) .

وفي جميع الحالات لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة .

ولعل القارئ يكون قد لاحظ أن هناك نوعاً من التناقض بين النصوص السابقة ، فبينما تذهب المادة (١٠٢) إلى أن دين الضريبة واجب الأداء **دون حاجة إلى مطالبة** ، كما أن المادة (١٠٤) تعطى للمصلحة حق توقيع الحجز التنفيذي distraint على الممول بقيمة ما يستحق عليه من ضرائب غير مسددة **دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه** .

إلا أننا نجد أن المادة (١٠٣) تقرر أن **تحصيل الضريبة غير المسددة يكون بمقتضى مطالبات** ، والمادة (١٠٤) الفقرة الثانية تقرر أن **على المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة** بالسداد خلال ستين يوماً ، ثم في الفقرة الأخيرة منها تؤكد بشدة على أنه : " **لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول** " .

فلماذا هذا التناقض ؟ وما المانع أن يكون النص قاطعاً وحازماً وواضحاً ؟. وإذا كان القول المأثور بأنه " لا اجتهاد مع النص " فلماذا يفتح النص باب الاجتهاد ؟ .

سداد الضريبة على أقساط:

سمحت المادة (١٠٥) من القانون بأن يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط in installments لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة.

على أنه إذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة دفعة واحدة، فإنه يجوز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد عن مثلي عدد السنوات الضريبية.

وقد حددت المادة (١٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون كيفية تحديد قيمة القسط ومدة التقسيط وفقاً لما يأتي: .

١.حجم تعاملات الممول طبقاً لبيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.

٢. صافي الأرباح النهائية في الثلاث سنوات الأخيرة.
٣. قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية.
٤. مدى انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له.

كما أن المادة (١٢٦) من اللائحة التنفيذية ذكرت أنه في حالة ما إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة تحول دون التزام الممول بالسداد وفقاً للاتفاق مع المصلحة على التقسيط، فأنه يجوز للمصلحة بناءً على طلب الممول تعديل قرار التقسيط سواء بالنسبة لقيمة القسط أو عدد سنوات التقسيط بما يتناسب مع ظروف الممول وتحصيل المتأخرات. فإذا تعذر الاتفاق مع الممول بشأن تقسيط الضريبة المستحقة يتم إخطاره برفض طلب التقسيط وتتخذ إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل المستحقات الضريبية.

ويعني ذلك أنه يمكن لمصلحة الضرائب أن تتفق مع الممول على تقسيط الضريبة كما يمكن لها أن تمد أجل القسط أو تغير من قيمة القسط ولكن مع توافر الشروط الآتية:

- أن تكون هناك ظروف عامة تؤثر على أعمال الممول وتقلل من قدرته على سداد الأقساط في مواعيدها وفقاً للأجل الزمني المتفق عليه، ومن هذه الظروف العامة تعرض الاقتصاد ككل لهزة أو وجود انكماش عام في الاقتصاد الكلي أو تعرض الصناعة التي يعمل فيها الممول لظروف انكماشية لا إرادية دخل له فيها ...الخ.
- أو أن تكون هناك ظروف خاصة للممول تحول دون قدرته على الوفاء بالتزاماته المالية عموماً والضريبية على وجه الخصوص، كأن يكون تعرض في عمله لخسارة غير متوقعة، أو تعرضه لكارثة لا دخل له فيها مما يؤثر على مركزه المالي وملاءته المالية.....الخ.
- أن يتقدم الممول بطلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه تعديل قرار التقسيط وفقاً للظروف التي استجدت.
- أنه ليس من الضروري أن تجيب المصلحة الممول إلى طلبه بتعديل قرار التقسيط، إذ يجوز لرئيس المصلحة أو من ينيبه أن يقبل بهذه الظروف

ويوافق على التعديل، كما يجوز له أن يرفض وفقاً لتقديره لهذه الظروف ومدى تأثيرها على قدرة الممول على السداد.

- أنه إذا وافق رئيس المصلحة أو من ينيبه على تعديل التقسيط لمدة أطول فإن القانون قد وضع لمد أجل القسط حداً أقصى لا يتجاوزه التعديل وهو ألا تزيد هذه المدة على مثلي عدد السنوات الضريبية محل التقسيط.
- إذا رفض الممول الاتفاق بتقسيط الضريبة كما حددته المصلحة، أو تعذر الاتفاق معه في ذلك فإن للمصلحة أن ترفض طلب التقسيط وتخطر الممول بهذا الرفض وتتخذ إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل المستحقات الضريبية.
- إن استمرار تنفيذ قرار التقسيط رهن بانتظام الممول في سداد الأقساط المتفق عليها في المواعيد المحددة؛ فإذا أخل الممول باتفاقه وتأخر في الوفاء بأي قسط، سقط حقه في التقسيط ويلتزم بسداد الضريبة المستحقة عليه كاملة.
- على أنه يمكن في هذه الحالة الأخيرة أن يقوم رئيس المصلحة أو من ينيبه الموافقة على تجديد التقسيط وفقاً للحالات التي يقدرها وبناءً على طلب جديد من الممول – راجع الفقرة الأخيرة من المادة (١٠٥).

الحجز على أموال الممول سداداً لدين الضريبة:

وفقاً لنص المادتين (١٠٦) و (١٠٧) فإنه يمكن لمصلحة الضرائب أن تحجز على أموال الممول، إذا تبين لها أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع؛ ويتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة لها؛ وفقاً لأحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري.

وقد حددت المادة (١٠٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الإجراءات التي يتعين على مصلحة الضرائب إتباعها لإتمام الحجز attachment proceedings حفاظاً على حقوق الخزانة العامة، وذلك على النحو التالي:

(١) إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع، يقوم رئيس المصلحة بتقديم طلب لقاضي الأمور الوقتية المختص يطلب فيه أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق.

(٢) تعتبر هذه الأموال محجوزة حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز، ويتم رفع الحجز بإحدى الطرق التالية:

- بحكم محكمة.
- أو بقرار من رئيس المصلحة.
- أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة.

(٣) إذا لم تكن لدى الممول أموال عينية كافية لسداد حقوق الخزانة العامة ، فيكون لمصلحة الضرائب أن تصدر أمراً بالحجز على أمواله السائلة بالبنوك ، ولكن في هذه الحالة يجب إصدار أمر الحجز بطلب من وزير المالية وليس من رئيس المصلحة .

(٤) إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد الحقوق المستحقة عليه ، يقوم قاضي الأمور الوقتية بإصدار قرار برفع الحجز عن الممول.

كما ألغى القانون الجديد حق من يوقع عليه الحجز في الطعن على الربط خلال ثلاثين يوماً من الحجز، وذلك في حالة ما إذا كان قد تم إعلان الممول في اللوحة أو في مواجهة النيابة. ويمثل ذلك إهداراً للحقوق القانونية للممولين، وإهداراً بالتالي لمبدأ المحافظة على حقوق الممولين لصالح الخزانة العامة دون سند قانوني سليم.

وقد ألزمت المادة (١٠٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ تحت حساب الضريبة، أو قام بتوريدها للمصلحة أن يعطي للممول الذي حجزت منه هذه المبالغ شهادة بناءً على طلبه معفاة من جميع الرسوم يوضح فيها المبالغ التي قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة.

وتعتبر الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التي قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة سنداً للوفاء بها في حدود المبالغ الثابتة بها ولولم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة.

التأخير في سداد الضريبة المستحقة:

إذا كان لمصلحة الضرائب أموال مستحقة لدى الممول وتأخر في سدادها فإن من حق المصلحة أن تستأدي من الممول مقابل تأخير a delay fine على هذه المستحقات المتأخرة، كذلك إذا كان للممول مستحقات لدى المصلحة وتأخرت المصلحة في سدادها له فإن القانون ألزم مصلحة الضرائب بسداد مقابل تأخير للممول وذلك على التفصيل الذي أورده القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، والذي نشرحه فيما يلي :

- **مقابل التأخير المستحق على الممول :**

إذا تأخر الممول في سداد دين الضريبة المستحقة عليه ، أو تأخر في توريد ما حجزه من المنبع أو حصله ؛ إلى الخزانة العامة ، فإنه طبقاً للمادة (١١٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يستحق عليه فوائد تأخير – يسميها القانون " مقابل تأخير " – على النحو التالي :

- يحسب مقابل التأخير على :

١. ما يجاوز مائتي جنيه من الضريبة الواجبة حتى لو صدر قرار بتقسيطها ، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار .

٢. ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة ، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .

- يحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.
- يعامل مقابل التأخير معاملة الضريبة المتعلقة بالمبالغ المتأخرة .

- حدد القانون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاءً لالتزامات الممول كما حددتها المادة (١١١) من القانون على النحو التالي :

١. المصروفات الإدارية والقضائية Administrative and legal expenses

٢. مقابل التأخير . Delay fine

٣. الضرائب المحجوزة من المنبع Taxes withheld at source

٤. الضرائب المستحقة. Taxes payable

- **مقابل التأخير المستحق على المصلحة:**

قررت المادة (١١٢) من القانون أحقية الممول في الحصول على مقابل تأخير من مصلحة الضرائب في حالة تأخر المصلحة في إعادة ما قد يكون له من مبالغ طرفها ويكون الممول قد دفعها بالزيادة أو دفعها للمصلحة بغير وجه حق .

ولذلك تقرر المادة (١١٢) ما يلي :

" إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق ، التزمت برد هذه الضرائب و المبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا أستحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢% .

على أننا نلاحظ على النص السابق ما يلي :

١. أن المادة (١١٢) لم تحدد حداً أدنى للمبالغ التي تستحق للممول والتي يحسب عليها فوائد تأخير مثلما حدث مع المبالغ التي تستحق للمصلحة وحددت المادة (١١٠) أنه يحسب مقابل التأخير على المبالغ التي تجاوز مائتي جنيه .

٢. أن هناك اختلافا لا مبرر له بين معدل أو سعر المقابل في المادة (١١٠) عن السعر المحسوب في المادة (١١٢) ، فبينما تحسب فوائد التأخير التي تستحق للمصلحة على أساس سعر الائتمان والخصم

مضافاً إليه ٢% ، فإنه في حالة المقابل المستحق للممول يكون سعر الائتمان والخصم مخصوماً منه ٢% .

ولو كان قد قيل أن هذا الفرق مقابل المصروفات الإدارية لكان الأمر أوقع.

وهكذا نجد في معالجة فوائد أو مقابل التأخير أن هناك شكلاً من أشكال عدم العدالة بين طريقة حساب الفوائد التي تحصل عليها المصلحة والفوائد التي تستحق للممول :

- ففيما يتعلق بمقابل التأخير المستحق للمصلحة يتم حسابه على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ ***مضافاً إليه ٢%*** ، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل (مادة ١١٠) .
- أما فيما يتعلق بفوائد التأخير التي قد تستحق للممول نتيجة أحقيته في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي تكون قد أديت بغير وجه حق ، فان المصلحة تلتزم برد هذه المبالغ خلال ٤٥ يوماً من تاريخ الطلب ، وإلا أستحق عنها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير السابق على استحقاق الضريبة ***مخصوماً منه ٢%*** (مادة ١١٢)

إسقاط الضرائب ومقابل التأخير عن الممول: Dropping of taxes and delay fine

يمكن أن يتم إسقاط الضرائب المستحقة على الممول كلها أو بعضها، كما يمكن إسقاط مقابل التأخير المستحق عن هذه الضرائب، وقد يكون هذا الإسقاط بصفة مؤقتة أو بصفة نهائية وفقاً لما أوردته المادة (١١٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كما يلي :

- **يكون قرار الإسقاط من حق وزير المالية وحده وذلك بعد عرض رئيس المصلحة.**
- **يتم هذا الإسقاط في أحوال محددة أوردتها المادة (١١٤) على وجه الحصر وهي الأحوال التالية:**

١. إذا توفي الممول عن غير تركة ظاهرة. With no apparent patrimony

٢. إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه.

٣. إذا كان الممول قد أنهى نشاطه، وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة، ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً.

وهذه المادة تراعي النواحي الإنسانية والاجتماعية عند تطبيق نصوص القانون الضريبي واستيداء حق الخزانة دون أن يكون ذلك على حساب الحد الأدنى الذي يجب أن تكفله الدولة لمواطنيها، **على أن لنا على هذه المادة ملاحظتان:**

الأولى : أنها تتطلب أن يعرض رئيس المصلحة على وزير المالية كل ما يتطلب الإسقاط من دين الضريبة كبر أو صغر دون أن تعطي شرائح ضريبية معينة يمكن لرؤساء المأموريات التصرف فيها وهو ما يلقي بعبء كبير على عاتق كل من رئيس المصلحة والوزير معاً[1] .

وكان يمكن مثلاً أن يكون إسقاط دين الضريبة في حدود مبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه من سلطة رئيس المأمورية المختصة، وما زاد عن ١٠,٠٠٠ حتى ٥٠,٠٠٠ جنيه من سلطة رئيس المصلحة، وما زاد عن ٥٠,٠٠٠ جنيه يكون من سلطة الوزير بعد عرض رئيس المصلحة. وهو ما يحقق مرونة في الإدارة الضريبية من ناحية، ويخفف عن كاهل القيادات الإدارية الأعلى من ناحية أخرى؛ وذلك طبعاً مع وضع القواعد والقيود المحددة لكل حالة مما سبق.

الثانية: في الحالة الثالثة من الحالات التي أوردتها المادة (١١٤) نوع من العمومية التي لا تستقيم مع واقع الأمور في الحياة العملية، وخاصة النص بأنه " يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل **إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً** " أي يمكن أن يكون خمسين ألفاً أو مائة ألفاً سنوياً أو ما يزيد عن ذلك.

كما أن النص يعني ضمناً أن هذه الحدود سوف تكون مختلفة من ممول أو ورثة ممول إلى ممول أو ورثة ممول آخر، وهذا واقعي ومنطقي، ولكن من الذي يحدد ذلك الحد الذي لا يجب أن يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً ؟ ، فالنص لم يحدد حداً أقصى يمكن الوقوف عنده، كما أنه لم يحدد من هو المسئول عن تحديد هذه الحدود، وماهي الضوابط والقواعد التي يمكن استخدامها في هذا الصدد.

الفصل الثالث

إجراءات الطعن

Appeal Procedures

وردت إجراءات الطعن في الباب السادس من الكتاب السادس من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتضمنتها المواد من المادة (١١٦) حتى المادة (١٣٠) .

كما تعرضت اللائحة التنفيذية للقانون لهذا الموضوع ذاته في المواد من المادة (١٢٩) حتى المادة (١٤٦) وهي آخر مواد اللائحة التنفيذية .

وسوف نقوم فيما يلي بدراسة هذه المواد للوقوف على تفاصيلها التي تهم كل من الممول ومأمور الضرائب على السواء .

لا شك أنه يجب إعلان الممول بما ربطته عليه المصلحة من ضرائب أو بما قررته من حجز أو ما توصلت إليه لجنة الطعن من قرارات... وغير ذلك من تصرفات.

وتنص المادة (١١٦) من القانون على أنه يمكن إعلان الممول بذلك من خلال أي طريقة من طرق الإعلان ومنها :

- إرسال المصلحة إعلاناً للممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.
A registered letter with acknowledgment of receipt
- أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات. By any electronic means

ويكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

وقد ذكرت المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية أن المقصود بمحل الإقامة المختار The elected domicile، المكان الذي يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامي أو المحاسب.

على أنه قد يتعذر على الممول استلام الإعلان المرسل إليه من المصلحة لأسباب قد تكون أسباب إرادية مثل رفض الممول نفسه لاستلام الإعلان المرسل إليه، أو لأسباب غير إرادية مثل غلق المنشأة، أو غياب الممول .

وفي حالة رفض الممول تسلم الإعلان، يجب إثبات ذلك بحضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، (المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختصة) ، ويحرر هذا المحضر من ثلاث صور على النحو التالي :

١. الصورة الأولى تحفظ بملف الممول.
٢. الثانية تلصق على مقر المنشأة
٣. وتعلق الثالثة في لوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن المختصة، أو تعلن على الموقع الإلكتروني للمصلحة.

كما أن المادة (١٢٩) – الفقرة الثالثة أوجبت على كل مأمورية أو لجنة طعن أن تمسك سجلاً تسجل فيه المحاضر المشار إليها أولاً بأول.

أما في حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو عدم التعرف على العنوان، ففي مثل هذه الحالات يرتد الإعلان مؤشراً عليه من موزع البريد بما يفيد السبب من الارتداد ، ويتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة .

وفي جميع الحالات يكون للممول أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً.

وتعطي المادة (١١٧) للممول حق الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه؛ فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً.

وطبقاً لنص المادة (١١٩) من القانون؛ فأنه في حالات ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على أحد عناصر الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها ، كما تقوم المأمورية بإثبات بيانات الطعن في دفتر خاص ومعها ملخص بأوجه الخلاف التي تتضمنها .

اللجان الداخلية The Internal Committees – تشكيلها واختصاصاتها:

وفقاً للفقرة الثانية من المادة (١١٩) من القانون تقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية Internal committee، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ، فإذا تم التوصل إلى تسوية الخلاف أصبح الربط نهائياً .

وقد أشارت المادة (١٣١) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى أن هذه اللجنة الداخلية تشكل بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية أثنين من العاملين بها .

كما حددت المادة (١٣٢) من اللائحة التنفيذية اختصاصات اللجنة الداخلية بأنها " الفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة بالنسبة إلى:

- النشاط التجاري والصناعي.
- النشاط المهني.
- إيرادات الثروة العقارية.
- الضريبة المستقطعة من المنبع .
- أرباح الأشخاص الاعتبارية .

على أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة .

كما أن المادة (١٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ألزمت كل لجنة داخلية بالاحتفاظ بثلاثة أنواع من السجلات :

١. سجل قيد الطعون. Register for recording the appeals.
٢. سجل محاضر الجلسات . Register for session minutes
٣. سجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة
committee's decisions Register

ونصت المادة (١٣٤) من اللائحة الداخلية للقانون على أن تقوم اللجنة الداخلية بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة، فإذا لم يحضر الممول أو من يمثله قانوناً في التاريخ المحدد، يتم إخطاره بخطاب ثان وأخير ، وفي حالة عدم الحضور في هذا الموعد الثاني ، لا تبت اللجنة الداخلية في موضوع الخلاف ، بل عليها فقط أن تحيله إلى لجنة الطعن المختصة ، مع إخطار الممول بذلك .

وتقرر المادة (١٣٥) من اللائحة التنفيذية أن تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية، على أن يتم إثبات ما يتم تناوله بالجلسة في محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية. كما يتم توقيع محضر الجلسة من كل من رئيس

اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً . ويحق للممول الحصول على نسخة من هذا المحضر .

وتقوم اللجنة بمناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يبديها الممول ، وأن ترد على بند من هذه البنود .

- فإذا ما انتهت المناقشة إلى الاتفاق مع الممول ، يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه .
- وفي حالة عدم الاتفاق مع الممول ، تقوم اللجنة بتحديد أوجه الخلاف ورأي اللجنة بشأنها، ثم تقوم بإحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة مع إخطار الممول بذلك .

فإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف داخل اللجنة الداخلية، تقوم المأمورية بإبلاغ الممول وإخطاره بذلك ، ثم تقوم بإحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه ؛ مع إخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .

على أنه إذا لم تقم المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن خلال الثلاثين يوماً ، فإنه يمكن للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس لجنة الطعن المختصة مباشرة أو بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول .

لجان الطعن The appeal committee – تشكيلها واختصاصاتها :

وفقاً لنص المادة (١٢٠) من القانون يتم تشكيل لجان الطعن بقرار من وزير المالية، وتتكون لجنة الطعن من خمسة أفراد :

- رئيس من غير العاملين بالمصلحة .
- عضوية أربعة أعضاء كما يلي :

١. اثنين من العاملين بالمصلحة يختارهما الوزير .

٢. اثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية The General Federation of Chambers of Commerce (GFCC) بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية The Federation of Egyptian

Industries (FEI) ، من بين المحاسبين المقيدين فـي جـدول المحاسـبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسـبة والمراجعة .

- كما يمكن للوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة.
- كما يعتبر الأعضاء الأصليون في لجنة طعن ، أعضاءً احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة . ويكون ندبهم بـدلاً مـن الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ، كما يتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة .

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير ، وهو الذي يصدر قراراً بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها .

وقد حددت المادة (١٣٦) من اللائحة التنفيذية، السجلات التي يتعين علـى لجنـة الطعن الإمساك بها وهي :

١. سجل الطعون الضـريبية: Register of Fiscal Appeals وتقيـد بـه الطعون حسب تاريخ ورودها ، ويتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعـن من حيث سنوات الخلاف وصافي ربح كل سنة ، وقرار اللجنة عند صدوره

٢. سـجل الجلسـات: Register of the sessions وتـدون بـه المداولات Deliberations التي تدور في كل جلسة.

٣. أية سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة.

ويكون القيد في السجلات السابقة بمعرفة أمانة اللجنة.

وقد حددت المادة (١٢١) من القانون اختصاصات لجنة الطعن بأنها " **الفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فـي المنازعـات المتعلقـة بالضـرائب المنصوص عليها في هذا القانون ، وفي قانون ضريبة الدمغة Stamp Duty Law**

(ق.١١١ لسنة ١٩٨٠) والقانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة. "The state's financial resources development duty

ويتم العمل في لجنة الطعن على النحو التالي كما حددته المادة (١٣٧) من اللائحة التنفيذية:

(١) يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعينين من المصلحة.

(٢) يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة المشار إليهما سابقاً بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ، ويعد مسودة القرار في كل طعن .

(٣) تتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد إطلاعهم على أوراق الطعن.

(٤) يصدر قرار اللجنة بعد المداولة

وقد قررت المادة (١٢٢) من القانون أن تكون جلسات لجنة الطعن سرية ، وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين ، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس . ويتم توقيع القرارات من كل من رئيس اللجنة وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها .

وتقوم اللجنة بإخطار كلا من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، كما لها أن تطلب من كل من الممول والمصلحة تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق.

ويقوم اللجنة بإخطار كل من الممول والمأمورية على النموذج رقم (٣٩ لجان) بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول (مادة ١٤٠ لائحة) .

وعلى الممول أن يحضر بنفسه أو بوكيل عنه أمام اللجنة ، فإذا لم يحضر ولم يرسل وكيلاً عنه في أول جلسة ، حجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل ، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، فإذا أبدى الممول عذراً تقبله اللجنة ، فتح باب المرافعة وحددت جلسة لنظر الطعن أما إذا لم تقبل عذره تقوم اللجنة بالفصل في الطعن في ضوء المستندات المقدمة ، وتصدر قراراً مسبباً في الطعن .

وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، ويتم تحصيل الضريبة – إذا لم تكن قد حصلت – بمقتضى هذا القرار.

ووفقاً للمادة (١٢٢) من القانون يعلن الممول والمصلحة بقرار لجنة الطعن بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، على النموذج رقم (٤٠ لجان)، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن ، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة .

وقد ألزمت الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من القانون لجنة الطعن بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي .

وقد أكدت على ذلك المادة (١٣٩) من اللائحة التنفيذية بقولها " على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي وفقاً لحكم المادة (١٤١) من هذه اللائحة "

وقد حددت المادة (١٤١) من اللائحة التنفيذية هذه الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي فيما يلي :

(١) الاختصاص .

(٢) إعلان أطراف الخلاف .

(٣) أحقية الممول في رد اللجنة أو أحد أعضائها .

(٤) مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول .

(٥) تسبيب القرارات .

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية .

الطعن على قرارات لجان الطعن :

أعطت المادة (١٢٣) من القانون لكل من الممول والمصلحة الحق في الطعن على قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار . وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية .

ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع .

لجان إعادة النظر في الربط النهائي:

Committees for reconsidering the final tax assessment

تنص المادة (١٢٤) من القانون على أنه " على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناءً على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً "

وقد حددت هذه المادة الحالات التي يجب على المصلحة فيها أن تعيد النظر في الربط النهائي وتصحيحه؛ وهي على وجه الحصر الحالات التالية :

١. عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
٢. ربط الضريبة على نشاط معفي قانوناً .
٣. ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .
٤. عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
٥. الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .
٦. الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول .
٧. عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
٨. عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
٩. عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة .
١٠. عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً .
١١. تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .
١٢. ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه .

وعلى وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط .

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر **في الربط النهائي**) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة [illegible]

مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة ، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة .

وقد أفادت المادة (١٤٢) من اللائحة التنفيذية أن لجان إعادة النظر في الربط النهائي يتم تشكيلها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام ، وعضوية مستشار مساعد على الأقل من مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس ، وأحد العاملين بها ويحدد قرار تشكيل اللجنة اختصاصها ومقرها .

كما أن المادة (١٤٣) من اللائحة التنفيذية أفادت بأن على لجنة إعادة النظر في النهائي خلال خمسة عشر يوماً من ورود طلب الممول إليها ، أن تطلب الملف الضريبي الخاص بالممول من المأمورية المختصة ، وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وبمجرد ورود الملف تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة ، في ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي ، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون هذا القرار نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة

كما أن المادة (١٤٤) من اللائحة التنفيذية قد أناطت بلجان إعادة النظر التي يتم تشكيلها طبقاً لهذا القانون ، النظر في الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائي قبل تاريخ العمل به ، ولم يتم البت فيها .

عبء الإثبات: The onus of providing evidence

وزع القانون عبء الإثبات بين الممول والمصلحة ؛ وتحدد المادة (١٢٩) الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المصلحة ، بينما حددت المادة (١٣٠) الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الممول ، ويتضح ذلك من نص هاتين المادتين على النحو التالي :

مادة (١٢٩) :

يقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالات الآتية :

١) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إ إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين (٨٣ و ٨٤) من هذا القانون

ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها ، وبمراعــاة القــوانين والقواعــد المقررة في هذا الشأن .

(٢) تعديل الربط وفقاً (٩١) من هذا القانون .

(٣) عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون .

فالأصل في القانون الجديد هو قبول الإقرار الضريبي المقدم من الممول واعتماده من قبل مصلحة الضرائب، حيث تنص المادة (٨٤) من القانون (٩١) لســنة ٢٠٠٥ على أن " تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المــادة (٨٢) من هذا القانون على مسئولية الممول "

فإذا لم تقبل المصلحة الإقرار الذي قدمه الممول ولم تعتد بــه وقامــت بالتعــديل والتصحيح فيه رغم استناد هذا الإقرار إلى دفاتر منتظمة شكلاً وبمراعاة المعــايير والمبادئ المحاسبية ، إذا حدث هذا فإنه يقع على عاتق مصلحة الضــرائب عــبء إثبات أن هذا الإقرار لا يعبر عن الحقيقة ولا يعطي صورة كاملة عن نشاط الممول

ومن هنا فإن المادة الأخيرة من اللائحة التنفيذية للقانون وهي المادة (١٤٦) تلزم مأمورية الضرائب المختصة أن تثبت بمذكرة معتمدة ، مرفقاً بها المستندات المؤيــدة لها ، أسباب تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو تعديل الربط ، كما يجب أن يتضمن إخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الاعتداد بيان الأسباب .

ولا شك أن المادة (١٢٩) من القانون ، والمادة (١٤٦) من اللائحة التنفيذية له ، تضعان قيوداً على السلطة التقديرية لمصلحة الضرائب قبل الممولين ، وهو ما سوف يؤدي إلى الحد من كثير من المشاكل التي كانت تثور بينهما ، بسبب ما كــان مــن تعسف الإدارة الضريبية أحياناً في إهدار دفاتر الممولين وإقراراتهم لمجرد الشك دون دلائل قاطعة ، ويحقق هذا التوجه نوعاً من بث وإشاعة جو من الاطمئنان والثقة بين الممولين والمصلحة ، لتنتهي بذلك عقود وعقود من جو التربص والشــك واعتبــار الممول متهرباً إلى أن يثبت العكس ، وهو ما كان سائداً قبل صــدور القــانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

كذلك نجد أنه في ظل تطبيق المادة (٩٠) من القانون فإنه يحق للمصلحة أن تعدل الربط الضريبي من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له .

وإذا توافرت للمصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله، وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

ولكي لا تستخدم مصلحة الضرائب هذا الحق على إطلاقه في تصحيح الإقرار وتعديله ، فإن المادة (١٢٩) تعود مرة أخرى وتضع قيداً على السلطة المطلقة للمصلحة ، وتلزمها أن تقدم المستندات التي تؤكد وتثبت عدم مطابقة إقرار الممول للحقيقة وتلقي على كاهلها بعبء الإثبات .

كذلك الأمر في حالة المادة (٧٨) من القانون، فهذه المادة تلزم الممولين سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصاً اعتبارية أن يمسكوا الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم وفقاً لاشتراطات معينة ؛ فإذا ما قام الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات التي تتطلبها التجارة أو الصناعة أو المهنة اتي يمارسها ، وكانت هذه الدفاتر والسجلات تتوافر فيها الاشتراطات القانونية اللازمة ، وأصدر إقراره الضريبي مستنداً إلى هذه الدفاتر ، ومعتمداً من أحد المحاسبين المعتمدين ، فليس من حق مصلحة الضرائب أن تهدر مثل هذا الإقرار ولا تعتد به ؛ إلا إذا كان لديها مبررات قوية وتحت يدها أدلة جازمة وقاطعة على أن هذا الإقرار يخالف الحقيقة ، وعليها في هذه الحالة أن تبرز ما لديها من أدلة ومستندات وعلى كاهلها وحدها يقع عبء الإثبات .

مادة (١٣٠):

يقع عبء الإثبات على الممول في الحالات الآتية:

(١) قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقاً للمادة (٩٠) من هذا القانون.

(٢) قيام الممول بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي.

(٣) اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

الفصل الرابع

العقـــــــوبات

Penalties

حددت المادة ٦٦ من الدستور الدائم للبلاد مفهوم العقوبة بوجه عام ، حيث جاء بها ما يلي: " العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي، ولا عقوبة إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون". وعلى ذلك فيمكن استخلاص المقصود بالعقوبات بناء على نص الدستور على الوجه التالي:

١- العقوبة شخصية:

بمعنى أنها توقع على الشخص الذي ارتكب الجريمة ولا تمتد إلى غيره فلا تضامن في العقوبة.

وكما سينضح من استعراض العقوبات في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، فإنها لا توقع إلا على الممول أو من ساعده أو حرضه، أو اتفق معه على التهرب من أداء الضريبة ولا تمتد العقوبة إلى أصول الممول أو فروعه أو شركائه غير المشتركين في جريمة التهرب.

٢- لا جريمة ولا عقوبة إلا بناءً على قانون :

بمعنى ألا يجرم أي فرد إلا بقانون ولا يعاقب إلا بقانون والجرائم ثلاثة أنواع، كما جاء بالباب الثاني من الكتاب الأول من قانون العقوبات المصري ونورد بالصفحة التالية خريطة مبسطة نوضح بها أنواع الجرائم.

وتنص المادة (١٣١) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ **على :**

" مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها "

تنوع أنواع العقوبات في القانون الضريبي:

لا شك أن القانون الضريبي الجديد قد غلظ العقوبات إلى حد كبير عما كانت عليه في القوانين الضريبية السابقة، فبينما كانت العقوبات في القانون القديم تتراوح بين الغرامة والحبس، فإن الغرامة لم تكن تتجاوز ٢٠٠ جنيه أو ٥٠٠ جنيه في أسوأ الأحوال، والحبس لم يكن يتجاوز شهراً بحال من الأحوال.

أما في القانون الجديد فقد ارتفع سقف العقوبة حتى بلغت الغرامة في بعض الحالات مائة ألف جنيه، كما أن الحبس في حده الأدنى يبلغ ستة أشهر، ووصل في حده الأقصى إلى خمس سنوات.

ولا شك أن تضعيف هذه العقوبات وزيادتها إلى هذا الحد، هو أمر تقتضيه طبيعة المرحلة الاقتصادية الحالية من ناحية، كما يحقق نوعاً من التوازن مع تلك الثقة الكبيرة التي أولاها القانون في التعامل مع الممولين، ويتماشى مع التوجه العالمي من اعتبار سداد الضريبة واجباً قومياً ويمثل التهرب منه جريمة مخلة بالشرف والأمانة وتستوجب تطبيق أشد العقوبات على من يرتكبها.

والعقوبات لا تقتصر فقط على الممول ، بل تمتد لتشمل كل من ساعده وشاركه وسهل له جريمة التهرب الضريبي ، سواء كان هو المحاسب الذي أعد له الإقرار الضريبي أو أعتمده مع إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته .

ومن هنا فإن المادة (١٣٢) من القانون تنص على:

" يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه، ولا تجاوز مائة ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال التالية :

(١) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

(٢) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

والواقع أن هذا النص قد أثار جدلاً واسعاً بين المحاسبين والمراجعين من ممارسي المهنة، وأوردوا عليه تحفظات كثيرة أهمها:

أولاً : إن القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة ، ومعايير المراجعة المصرية والدولية ، تضع قواعد ومعايير الأداء الميداني والمهني للمراجع ، وقواعد ومعايير تتعلق بتخطيط عملية المراجعة ، ثم القواعد والمعايير المتعلقة بتقرير المراجع . وفي كل هذه المجالات يتعرض المراجع لأخطار ناتجة من المسئولية القانونية والتي تتمثل في : المسئولية الجنائية ، المسئولية التأديبية . وهي أخطار – في الغالب الأعم– ناتجة من طبيعة عملية الفحص بالعينة والتي تعني ببساطة أن المحاسب أو المراجع لا يقوم بفحص كل بنود القوائم المالية ، بل فقط يختار –وفقاً لأسلوب إحصائي وعلمي محدد – بنوداً معينة يرى أنها ذات أهمية نسبية مؤثرة **Materiality** في إبداء رأيه على هذه القوائم . وبالتالي فليس مطلوباً من مراجع الحسابات أن يؤكد صدق وصحة كل البيانات الواردة في القوائم المالية ، بل هو فقط مطالب بأن يبذل العناية المهنية الواجبة في أداء عمله .

وبالتالي فإن مراجع الحسابات إذا اعتمد الإقرار الضريبي في ضوء الأداء المهني الذي قام به للممول مقدم الإقرار، ثم أتضح أن الممول كان قد تعمد إخفاء بعض الوقائع المؤثرة على نشاطه ، فلا يمكن الزعم هنا بأن نية المراجع كانت تتجه للتواطؤ مع الممول في التهرب من الضريبة ومن ثم لا مجال للعقوبة التي حددتها المادة (١٣٢) .

ثانياً : ذهب البعض أيضاً إلى أن قانون الضرائب على الدخل ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين دافعي الضريبة فقط ، وبالتالي لا يمكن إدخال المحاسب كطرف في العلاقة بينهما .

والواقع أن هذا الدفع مردود عليه ، فقانون الضرائب وإن كان ينظم العلاقة بين المصلحة والممولين من دافعي الضرائب ، إلا أنه يخاطب جميع المشاركين في المنظومة الضريبية ، وما دام المحاسب أو المراجع قد وقع على الإقرار الضريبي معتمداً إياه وشاهداً بصحة ما جاء فيه ، فقد أدخل نفسه في دائرة المخاطبين بالقانون الملتزمين بأحكامه .

ثالثاً : كما يحتج البعض على معاقبة المحاسب والمراجع الذي يوقع الإقرار بأن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة هو المسئول عن العقوبات التي تفرض على المحاسبين في حالة وجود أخطاء في أعمالهم ، ولا يجوز التداخل بين القوانين .

وهذا القول في الواقع أبعُد ما يكون عن الحقيقة ، فالمراجع إذا خرج عن مقتضيات الأداء المهني ، أو عن أحكام دستور المهنة عن عمد يكون قد أرتكب خطأ جسيماً يجرمه القانون ، والجرائم التي يقترفها المراجع أو المحاسب تجعله يتعرض لعقوبات وردت في كثير من القوانين المالية والاقتصادية ، بعضها مثلاً ورد في القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ أي قانون الشركات المساهمة ، وبعضها في القانون (٤٦) لسنة ١٩٨٨ الخاص بشركات تلقي الأموال ، بل أن من بين هذه العقوبات ماورد بقانون العقوبات المصري ولائحته التنفيذية خاصة المواد (١٠٣-١٠٩) ، ومن هذه الجرائم ما يتعلق بإثبات بيانات كاذبة بتقرير نشرة الاكتتاب ، أو إعداد تقرير كاذب ، أو إفشاء أسرار العملاء ، أو إخفاء وقائع من شأنها تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر ؛ وبالتالي فإن القول بأن وجود عقوبات على المراجع أو المحاسب في قانون الضرائب يمثل تداخلاً في القوانين هو قول تعوزه الواقعية والدقة العلمية ، كما أن القول بكفاية العقوبات الواردة في قانون مزاولة المهنة يتناسى أن هذه العقوبات تتعلق فقط بالأداء المهني من حيث خروج المراجع عن مقتضى الواجب المهني بارتكابه لخطأ مهني يتنافى مع آداب وسلوكيات المهنة وتقاليدها الراسخة . أما العقوبات التي ترد في القوانين الأخرى فهي تتعرض

للجرائم التي يتم ارتكابها ويتوافر فيها الجانب العمدي ونية الجريمة ، وليس مجرد الإهمال والتقصير .

وبناء على ما سبق فلسنا نجد غضاضة في تغليظ العقوبات وتشديدها على المحاسب أو المراجع الذي يستخدم علمه ومهنته لمساعدة ممول على التهرب من الضريبة، فالأصل أن جموع المحاسبين والمراجعين من الأكفاء الشرفاء الذين يؤدون رسالة مهنتهم بمنتهى الشرف والأمانة؛ ولا يضيرهم أن يعاقب من يتعمد من بينهم أن يسئ إلى شرف المهنة وسمو الرسالة ؛ على أننا فقط كنا نود أن يؤكد القانون على أن تطبيق العقوبة لا يتم إلا إذا توافرت نية التعمد وقصد الإصرار على التهرب ، وأن يؤكد القانون أيضاً على أن عبء الإثبات يقع في هذه الحالة على مصلحة الضرائب ، ضماناً للحيدة والنزاهة ، وتأكيداً لجدية الاتهام الذي يوجه للمحاسب أو المراجع ، وحتى تفكر المصلحة ألف مرة قبل أن توجه سهام اتهاماتها للشرفاء من المحاسبين والمراجعين ؛ فلا تقوم بذلك إلا إذا كان تحت يديها من المستندات والأدلة ما يعضد الاتهام . وهو ما سبق أن أتبعه المشرع الضريبي في تعامله مع الممولين في المادة (١٢٩) السابق دراستها ، ولم يكن المحاسب بأقل من الممول شأناً ما دام القانون قد جعلهما شركاء في جريمة التهرب أو إخفاء معلومات ووقائع بقصد التهرب .

وإذا كان هذا شأن القانون مع المحاسب ، فكيف كان شأنه مع الممولين ؟

تنص المادة (١٣٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على :

" يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

١. تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

٢. تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

٣. الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

٤. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

٥. إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة

مسئولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي:

ويقصد بالشريك هنا كل من عاون الممول على التهرب من الضريبة وساعده بأية طريقة كانت على إتمام تهربه، أو نجاح مسعاه في ذلك؛ سواء كانت هذه المشاركة مادية بحتة كاصطناع مستندات مزورة تعطي بيانات على خلاف الحقيقة، أو التلاعب في المستندات والبيانات بشكل أو بآخر ، أو كانت مشاركة سلبية كإخفاء معلومات وبيانات كان من شأن العلم بها اختلاف تحديد وربط الضريبة المستحقة على الممول . وفي هذه الحالة تكون عقوبة الشريك عقوبة مالية فقط ، ولا يتعرض هذا الشريك لعقوبة الحبس ، حيث يكون مسئولاً بالتضامن مع الممول الأصلي المتهرب من الضريبة ، عن قيمة الضرائب المتهرب منها وكذلك عن قيمة الغرامات التي يقضى بها على المتهرب ، والواقع أن هذا أمر غريب ، لأنه كان يجب معاقبة هذا الشريك في جريمة التهرب بنفس العقوبات التي وضعها القانون على عاتق الممول المتهرب ، بما في ذلك عقوبة الحبس دون الاكتفاء بالعقوبة المالية ، خاصة وأن المادة (١٣٢) الخاصة بالمحاسب التي يتواطأ أو يشترك في جريمة التهرب مع الممول قد عاقبت هذا المحاسب المشارك بالحبس

بينما تنص المادة (١٣٤) من القانون على أن :

" **يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها** "

عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار أو الإخطار :

تنص المادة (١٣٥) من القانون على أنه " يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من أرتكب أياً من الأفعال الآتية :

١. الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط .
٢. الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .
٣. الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة (٩٦فقرة ١)

ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادة (٧٨ بند ١ و ٨٣ فقرة ٣)

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

وتنص المادة (٩٦ فقرة ١) على التزام الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها منه المصلحة كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافيا على الصعوبات التي واجهها الممول .

كما أن المادة (٧٨ بند١) تقضي بإلزام الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة نشاطه في حالة تجاوز رأسماله المستثمر ٥٠,٠٠٠جنيه أو رقم أعماله السنوي ٢٥٠,٠٠٠ جنيه أو صافي ربحه السنوي٢٠,٠٠٠ جنيه .

أما المادة (٨٣ فقرة ٣) فتتعلق بضرورة توقيع الإقرار الضريبي من الممول أو من يمثله قانوناً ، وكذلك من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين بالنسبة لكل من :

- شركات الأموال والجمعيات التعاونية .

• الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً .

عقوبة إدراج مبالغ ضريبة أقل من القيمة المقدرة نهائياً :

أضافت المادة (١٣٦) من القانون نوعاً جديداً من العقوبات المالية يمكن تسميتها بالعقوبات المالية المتدرجة أو العقوبات المالية النسبية ذات الشرائح .

وربما أقتضى هذا النوع من العقوبة، تلك الثقة المتناهية التي أولاها المشرع الضريبي للممول حتى جعل منه رقيباً على نفسه وحسيباً للضريبة المستحقة عليه ، وبالتالي فإذا ما أثبت واقع الحال بعد ذلك أن هذا الممول قد خان هذه الثقة بأن أدرج في إقراره مبلغاً للضريبة يقل عن الضريبة الفعلية أو الحقيقية المستحقة عليه ، أو أدرج إيرادات تقل الضريبة المستحقة عليها عما كان يجب استحقاقه على الإيرادات الحقيقية ، فليس أقل من أن يحبط تدبيره السيئ بأن يعاقب بسداد الضريبة الفعلية أو الحقيقية وفوقها غرامة تشكل نسبة مما كان يخطط للتهرب منه .

ولذلك تنص المادة (١٣٦) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على ما يلي :

" إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية :

١. ٥ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً .
٢. ١٥ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠ % إلى ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً .
٣. ٨٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً .

• على أن لنا على هذه المادة ملاحظتان:

الملاحظة الأولى : هي أن المشرع قد ترك نسبة أو هامش للخطأ مسموح به دون عقوبة من أي نوع ، وهو أمر جيد لأنه لم يكن يجب أن ننسى أن إجراء الممول لتقديرات الضريبة المستحقة عليه هي أمر جديد ومستحدث في التشريع الضريبي المصري ، والخطأ وارد في كل

تقدير بشري بحكم الطبيعة . ولذلك فأن الخطأ في تقديرات الضريبة الواردة بإقرار الممول في حدود من ١% إلى ٩ % لا يعاقب عليه ، إلا أن هذا لا ينفي قيام المصلحة بتصحيح الخطأ وتقدير الضريبة الصحيحة على الممول من واقع الإقرار بعد تعديله .

الملاحظة الثانية : هي أن المشرع كما يبدو من نص المادة وتدرج نسب الغرامات ، كان يفترض ضمناً حسن نية الممول عند حدوث هذا الخطأ ، ويتضح ذلك من أن نسب الغرامة تقل في حالات كثيرة عن نسبة الخطأ ومن ذلك مثلاً أن نسبة الغرامة ١٥ % فقط من الضريبة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، رغم أن هذا المبلغ يعادل ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً .

وكذلك الأمر في حالة ما إذا كان الخطأ في المبلغ يعادل ١٠٠% من الضريبة المستحقة قانوناً فإن الغرامة في هذه الحالة لا تزيد عن ٨٠% فقط من الضريبة المستحقة على هذا المبلغ .

ولو كان المشرع يقصد إلى عقاب الممول عن جريمة تهرب لكانت الغرامة أكثر من ذلك بكثير أو لحسبت كنسبة من المبلغ الذي لم يتم إدراجه وليس من الضريبة المستحقة على هذا المبلغ . وهذا ما يدعونا إلى القول بأن المشرع في المادة (١٣٦) يتعامل مع ممول أخطأ بحسن نية ودون قصد التهرب .

مثال (١٤) : ممول أدرج في إقراره الضريبي صافي إيرادات ١٠,٠٠٠ جنيه وأرفق بإقراره شيكاً بالضريبة المستحقة عليه ٢٠٠٠ جنيه ؛ وقد اكتشف مأمور الضرائب الفاحص أن الإيرادات الحقيقية للممول كانت ١٢٠٠٠ جنيه ، فما هي قيمة الغرامة التي يدفعها الممول طبقاً لنص المادة (١٣٦) من القانون ؟

الحـــل :

إجمالي الضريبة المستحقة قانوناً على الممول

= الضريبة على المبلغ الذي أدرجه + الضريبة على المبلغ الذي لم يدرجه

= ١٢٠٠٠ × ٢٠% = ٢٤٠٠

الضريبة على المبلغ الذي لم يدرجه = ٢٠٠٠ × ٢٠ % = ٤٠٠

نسبة المبلغ الذي لم يدرجه إلى الضريبة المستحقة قانوناً

= ٢٠٠٠ ÷ ٢٤٠٠ = ٨٣,٣٣%

أي أكثر من ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً

إذن الغرامة تكون طبقاً للبند [٣] من المادة (١٣٦)

= ٨٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يدرجه

= ٢٠٠٠× ٢٠% × ٨٠% = ٣٢٠ جنيه

إجمالى المستحق على الممول = ٤٠٠ + ٣٢٠ = ٧٢٠ جنيه

- **مثال(١٥)** : ممول أدرج في إقراره الضريبي صافي إيرادات ١٠٠,٠٠٠ جنيه ودفع الضريبة المستحقة على هذا المبلغ (١٠٠,٠٠٠ × ٢٠% = ٢٠,٠٠٠ جنيه)

إلا أنه لم يتم إدراج ١٠,٠٠٠ جنيه إيرادات سهواً في الإقرار

أحسب إجمالى المستحق على الممول ؟

الضريبة المستحقة قانوناً على الممول = ١١٠,٠٠٠ × ٢٠% = ٢٢,٠٠٠ جنيه

المبلغ الذي لم يتم إدراجه = ١٠,٠٠٠ ÷ ٢٢,٠٠٠ = ٤٥ % من قيمة الضريبة المستحقة قانوناً

وبذلك تكون الغرامة طبقا للبند رقم [٢] من المادة (١٣٦) هي ١٥% من الضريبة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه

= ١٠,٠٠٠ × ٢٠% × ١٥% = ٣٠٠ جنيه

ويكون إجمالي المستحق على الممول

= الضريبة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه + الغرامة

= ١٠,٠٠٠ × (٢٠ %) + ٣٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه

ولعل القارئ قد لاحظ الاختلاف بين كل ممول في المثالين السابقين

	الأول	الثاني
إجمالى المبلغ المدرج في الإقرار كإيراد	١٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
المبلغ المسدد مع الإقرار كضريبة	٢٠٠٠	٢٠,٠٠٠
المبلغ الذي لم يتم إدراجه في الإقرار	٢٠٠٠	١٠,٠٠٠
الغرامة المستحقة على الممول	٣٢٠	٣٠٠

لقد بلغت الغرامة المحسوبة على ممول أخطأ في عدم إدراج ٢٠٠٠ جنيه هـي ٣٢٠ جنيه ، بينما الممول الذي أخطأ في عدم إدراج ١٠,٠٠٠ جنيه في إقراره بلغت الغرامة عليه ٣٠٠ جنيه فقط . والسبب في ذلك أن العبرة ليست بالمبلغ الذي لم يتم إدراجه ، بل إن العبرة بنسبة الضريبة على هذا المبلغ إلى نسبة الضريبة المستحقة على الممول قانوناً ؛ مما يؤثر في حساب نسبة الغرامة على الممول .

التصالح في الجرائم الضريبية :

تقرر المادة (١٣٧) مبدأ هاماً من حيث أنها جعلت لوزير المالية وحده حق رفع الدعوى الجنائية واتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق بناءً على طلب كتابي منه .

كما أن المادة (١٣٨) من القانون أجازت للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء :

(أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون ، بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفا جنيه .

(ب) المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة (١٣٦) من هذا القانون .

(جـ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين (١٣٣) و (١٣٤) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .

(د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص في المادة (١٣٢) من هذا القانون .

(د) ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها ، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها .

المجلس الأعلى للضرائب
The Higher Council for Taxation

الكتاب الثامن والأخير من قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وعنوانه:

" أحكام ختامية "، يتضمن إنشاء مجلس جديد يسمى المجلس الأعلى للضرائب، وقد عرض القانون في المواد من (١٣٩) حتى المادة (١٤٦) كل ما يتعلق بهذا التنظيم الجديد من حيث تكوينه واختصاصاته وموارده ... الخ .

مادة (١٣٩) :

ينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء مقره الرئيسي القاهرة وتكون له الشخصية الاعتبارية.

ويلاحظ من هذه المادة أن هذا المجلس يتبع رئيس مجلس الوزراء وليس وزير المالية، ورغم أن هذه التبعية سوف تحقق نوعاً من الاستقلال لهذا المجلس في قراراته ودراساته، وتوصياته إلا أننا كنا نطالب بأن يتبع هذا المجلس الخاص بالضرائب رئيس الجمهورية مباشرة أو أي من مجلس الشعب أو مجلس الشورى حتى يتمتع بالاستقلالية التامة وتجد دراساته وتوصياته مجالاً للدراسة في لجان المجالس التشريعية الخاصة بالخطة والموازنة، أو اللجنة الاقتصادية، أو غيرها؛ قبل صدور القوانين الخاصة بالضرائب ؛ كما يكون لتقارير الخبراء المشاركون في المجلس الأعلى للضرائب ، دور وتأثير في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية وتمرير وصياغة القوانين الضريبية .

ويتعارض هذا النص مع نص المادة (١٤١) التالية لها مباشرة؛ التي تنص في الفقرة قبل الأخيرة والأخيرة منها على:

ويقدم المجلس في الثلاثين من سبتمبر من كل عام تقريراً عن أعماله إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمناً ما كشفت عنه ممارسته لاختصاصاته......

ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس. "

فكيف يتجاوز المجلس تبعيته لرئيس مجلس الوزراء الذي يقوم بتعيين أعضائه ويقوم بتقديم تقريره مباشرة إلى رئيس الجمهورية، ثم يقدم هذا التقرير أيضاً إلى رئيس مجلس الشعب ؟ فما دام المجلس أصبح بنص القانون تابعاً لرئيس مجلس الوزراء فالأولى به أن يقدم تقريره له، أي لرئيس الوزراء، ليقوم هذا الأخير بعد ذلك بتقديمه لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الشعب.

اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب وتشكيله:

يتضح من قراءة نص المادتين (١٤٠)، (١٤١) أن أهداف المجلس الأعلى للضرائب تتمثل فيما يلي:

(١) ضمان حقوق دافعي الضرائب. Guarantee the taxpayers rights

(٢) التحقق من التزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة.

The abidance of the concerned taxation departments of the provisions of the laws and regulations issued in this respect.

(٣) توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم.

Directing the taxpayers towards the legal procedures set for guaranteeing their obtainment of their rights

ويتضح ذلك من نص المادة (١٤٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كما يلي:

مادة (١٤٠):

" يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وأن تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية.

وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم."

وقد حددت المادة (١٤١) من القانون المشار إليه ، كيفية قيام المجلس بتحقيق هذه الأهداف ، من خلال تحديد الاختصاصات التي يتعين عليه القيام بها لتحقيق هذه الأهداف فقد حددت المادة (١٤١) اختصاصات المجلس كما يلي :

مادة (١٤١):

يمارس المجلس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية:

٢. دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها.

٣. دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة، ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب.

٤. دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعي الضرائب وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في يسر ودون عنت.

٥. متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصاتها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.

٦. مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأي فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص:

- أدلة عمل الإدارة الضريبية.
- دليل القواعد الأساسية للفحص.
- دليل إجراءات الفحص.
- دليل الفحص بالعينة.

٧. دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوي الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها ، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن .

٨. نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم .

٩. دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها ، واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل ، وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس في دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التي يطلبها مما يتصل بأعماله

ويقدم المجلس في الثلاثين من سبتمبر من كل عام تقريراً عن أعماله إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمناً ما كشفت عنه ممارسته لاختصاصاته من نقص في التشريعات الضريبية أو حالات إساءة استعمال السلطة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية أو مجاوزة تلك الجهات لاختصاصاتها.

ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس.

تشكيل المجلس الأعلى للضرائب :

مادة (١٤٢) :

يشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد على النحو الآتي :

١. رئيس من الشخصيات العامة .
٢. ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين يرشحهم الوزير .
٣. أحد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل يرشحه وزير العدل .
٤. اثنان من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ترشحهم شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين.
٥. رئيس اتحاد الصناعات المصرية .
٦. رئيس الإتحاد العام للغرف التجارية .

7. أحد أساتذة الجامعات من المتخصصين في شئون الضرائب يرشحه المجلس الأعلى للجامعات .
8. أحد وكلاء الجهاز المركزي للمحاسبات يرشحه رئيس الجهاز .

ويحدد القرار مكافأة رئيس وأعضاء المجلس.

مادة (١٤٣) :

يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة على الأقل كل شهرين وكلما رأى الرئيس ضرورة لذلك ، ولا يكون الاجتماع صحيحاً إلا بحضور ستة من أعضائه على الأقل ، وتصدر القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس .

وللمجلس أن يدعو لحضور اجتماعاته ممثلين للإدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة، وكذلك من يرى الاستعانة بهم من خبراء ماليين أو اقتصاديين أو قانونيين دون أن يكون لهم صوت معدود في المداولات.

مادة (١٤٤) : تتكون موارد المجلس مما يلي :

1. ما يخصص له من إعتمادات مالية كافية في الموازنة العامة للدولة.
2. الهبات والتبرعات والإعانات والمنح التي يقبلها المجلس والتي لا تتعارض مع أغراضه .
3. عائد استثمار أمواله .

مادة (١٤٥):

يكون للمجلس موازنة خاصة به ، وتبدأ السنة المالية للمجلس في أول يولية وتنتهي في آخر يونية من كل عام .

مادة (١٤٦) :

يضع المجلس اللوائح المالية والإدارية والفنية لعمله.

ويكون للمجلس مدير تنفيذي يصدر قرار من المجلس بتعيينه لمدة ثلاث سنوات ويحدد اختصاصاته ومعاملته المالية، كما يكون للمجلس أمانة فنية يصدر قرارمن المجلس بتنظيمها ووضع هيكلها الوظيفي والتنظيمي وتحديد اختصاصاتها.

المحاسبة الضريبية

الضريبة العامة على المبيعات

وفقاً للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١

Tax Accounting

General Sales Tax

According the Law No. 11 for the year 1991

دكتور

نعيم فهيم حنا

أستاذ المحاسبة والضرائب

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

دكتوراه الفلسفة في الأديان المقارنة

زميل جمعية الضرائب المصرية

زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

عضو الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية

٢٠٠٦ / ٢٠٠٧

تقديم

يظن الكثيرون أن الضريبة العامة على المبيعات هي ضريبة مستحدثة لم تفرضها مصر إلا عند صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بفرض الضريبة العامة على المبيعات.

والواقع أن الضريبة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي تقع على الإنفاق، وهي نوع عرف طريقه إلى النظام الضريبي المصري منذ القرن الثامن عشر عندما فرض محمد علي باشا ضريبة على التبغ أولا ثم ما لبث أن تم التوسع في هذه الضريبة ليشمل أنواعا محددة من السلع مثل المشروبات الروحية و أعواد الثقاب وغيرها .

وظلت هذه الضريبة تتطور وتصيب عددا متزايد من السلع والخدمات، حتى صدر القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ والمعروف باسم (قانون الضريبة على الاستهلاك) الذي ظل ساريا حتى تم إلغاؤه بصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشهور والمسمى بقانون الضريبة العامة على المبيعات وقد قيل عند صدور هذا القانون الأخير أن تطبيقه يقتصر على المرحلة الأولى منه فقط، ثم بعد عشر سنوات تقريبا صدر القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة.

وقد ثار الكثير من الجدل والنقاش حول قانون الضريبة العامة على المبيعات، واختلف حوله الباحثون ورجال الأعمال، ودارت مناقشات حامية الوطيس على صفحات الجرائد والمجلات وفي المؤتمرات والندوات، وكثيرا

ما اتهمت هذه الضريبة بأنها أحد الأسباب المباشرة للركود الاقتصادي الـذي أصاب الحياة الاقتصادية في مصر لفترات طويلة بعد تطبيقها.

ولذلك فقد رأينا أن نعرض لهذه الضريبة في دراسة انتقادية شاملة للعديـد من جوانبها بكل ما فيها من ايجابيات وسلبيات، ثـم نعـرض آراء البـاحثين المؤيدين والمعارضين على السواء، ثم إبداء الرأي الذي نراه صوابا أو علـى الأقل الرأي الأرجح والأولى بالإتباع دون أن نصادر على آراء الآخرين.

ونسأل الله أن تمثل هذه الدراسة إضافة إلى المكتبـة العربيـة، فيمـا يتعلق بموضوع الضرائب على المبيعات وأن تكون مرجعا شاملا لهذا النـوع من الضرائب.

والله من وراء القصد.

الزقازيق — د. نعيم فهيم حنا

سبتمبر ٢٠٠٦

الفصل الأول

الضريبة العامة على المبيعات

خصائصها وأهدافها

مقدمة:

في هذا الفصل نعرض لتعريف ومفهوم الضريبة العامة على المبيعات، ونطاق تطبيقها، مع تحديد المقصود بالألفاظ والعبارات التي تستخدم في هذا الصدد وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وتعريف الضريبة العامة على المبيعات.

- مفهومها وتعريفها.
- أهدافها مراحل تطبيقها.

المبحث الثاني: نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات.

- السلع والخدمات الخاضعة للضريبة(نطاق الخضوع).

المبحث الثالث: مقومات النظام المحاسبي للضريبة العامة على المبيعات .

- المجموعة المستندية والدفترية المحاسبية.
- السجلات والدفاتر الأساسية التي يجب إمساكها .
- العقوبات المقررة لعدم إمساك الدفاتر
- الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات.
- الفاتورة الضريبية
- إجراءات تعديل الفاتورة الضريبية.
- مدة ألاحتفاظ بالفاتورة.
- الإقرار الضريبي الشهري

المبحث الأول

مفهوم وتعريف الضريبة العامة على المبيعات

الضريبة العامة على المبيعات هي أحد أنواع الضرائب غير المباشرة ويتم فرضها عند التعامل في السلعة أو الخدمة محل الضريبة أي عند تقديم السلعة أو أداء الخدمة وبذلك فهذه الضريبة تسري على مجموعة محددة من السلع والخدمات بمناسبة التعامل فيها أو أدائها ؛ فإذا فرضت هذه الضريبة عند مرحلة واحدة من المراحل التي تكون فيها السلعة أو الخدمة محلاً للتعامل سميت " الضريبة الواحدة " ؛ أما إذا تم فرضها عند كل مرحلة من المراحل التي تكون فيها السلعة أو الخدمة محلاً للتعامل حتى تصل السلعة إلى المستهلك النهائي سميت " الضريبة المتتابعة" .

كما أنه قد يتم حساب الضريبة على إجمالي قيمة السلعة أو الخدمة في نهاية فترة معينة فتسمى بالضريبة الإجمالية، أما إذا فرضت على القيمة التي تضاف للسلعة عند كل مرحلة من مراحل تصنيعها فتسمى " ضريبة القيمة المضافة " .

ويلتزم المكلف بأداء هذه الضريبة بتحصيل الضريبة من مشترى السلعة أو ممن أديت له الخدمة وذلك عن طريق إضافتها إلى فاتورة بيع السلعة أو تأدية الخدمة على أن يكون ذلك في بند مستقل في الفاتورة، ثم يقوم هذا المكلف بتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات في مواعيد معينة حددها القانون وسوف نعرض لها فيما بعد.

وتتسم الضريبة العامة على المبيعات بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من أنواع الضرائب الأخرى؛ ومن هذه الخصائص:

(١) أنها ضريبة غير مباشرة: حيث يدفعها البائع ثم ينقل عبئها بعــــــد ذلك إلـــى المشتري (المستهلك) من خلال إضافة قيمتها على فاتورة البيع.

(٢) أنها ضريبة إقليمية: تفرض على السلع عند بيعها داخل جمهورية مصر العربية، وكذلك الخدمات المؤداة داخل حدود الوطن، وسواء كانت هذه السـلع أو الخدمات محلية أو مستوردة .

(٣) أنها ضريبة شهرية التحصيل : حيث يلزم القانون الممولين المسـجلين بتقـديم إقرار شهري إلى المأمورية التابع لها ، وتوريد الضريبة ، كما يحق له أن يخصم الضريبة التي يكون قد سبق له دفعها .

(٤) قد يتم فرضها كنسبة مئوية من قيمة السلعة أو الخدمة ، كما قد تفرض كمبلــغ ثابت على كل وحدة من السلعة أو الخدمة .

(٥) أنها ضريبة عينية: حيث تسري على العناصر الخاضعة للضريبة ، وهي هنــا السلع والخدمات المنتجة محليـاً أو المســتوردة دون اعتبــار للظـروف الشخصية لمستهلكيها ، ولذلك اتخذ المشرع بعض الإجراءات التــي مــن شأنها مراعاة ذوي الدخول المحدودة ، وصغار المنتجين والحــرفيين ، كما سنعرض فيما بعد .

أهداف الضريبة العامة على المبيعات :

تحقق الضريبة العامة على المبيعات مجموعة من الأهــداف الماليــة والاقتصــادية والاجتماعية يمكن تلخيصها فيما يلي :

(١) توفير موارد مالية حقيقية للدولة تمكنها من مواجهة تزايد النفقات العامة وتمويــل الإنفاق الحكومي المتزايد في مجالات التعليم والصحة والإسكان والمرافق العامة ، وذلك للحد من اتجاه الدولة إلى تمويل العجز في الموازنة العامــة عــن طريــق

الإصدار النقدي أو الاقتراض المحلي الذي ينطوي على آثار ضـــارة بالاقتصـــاد القومي سواء من حيث الآثار التضخمية أو الانكماشية لأن كليهمـــا لـــه مضـــاره ومثالبه .

(٢)يؤدي فرض الضريبة إلى تحقيق نوع من التوازن بين العرض والطلب من السلع والخدمات مما يخلق تأثيراً إيجابياً على أنماط الاستهلاك وترشيد تخصيص الموارد .

(٣)تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بإعفاء الســلع الضـــرورية والأساســية بمقتضى القرار الجمهوري رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ وتفاوت أسعارها ما بين ٥% ، ٢٠% بحسب نوعية السلع ، وبحيث تنخفض أسعار الضريبة إلى ٥% بالنســبة للسلع التي يستهلكها محدودي الدخل ، وترتفع أسعار الضريبة إلى ما بين ٢٠% ، ٣٠% بالنسبة للسلع الكمالية والترفية ، كما يتم إعفاء منتجات صـــغار المنتجـــين والحرفيين والأسر المنتجة من الضريبة بحيث تسري الضريبة على مـــن بلـــغ أو جاوز إجمالي مبيعاتهم السنوية ٥٤ ألف جنيه .

(٤) تشجيع الصادرات ؛ وذلك عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر صـــفر ، أو رد الضريبة على المنتجات المحلية التي يتم تصديرها للخـــارج ، وكـــذلك بالنســـبة للضريبة التي سبق سدادها عن مكونات هذه المنتجـــات ، وبـــذلك تزيـــد القـــدرة التنافسية للصادرات السلعية الصناعية والصادرات الخدمية في السوق الخارجية .

(٥)تشجيع المناطق الحرة والتجارة العابرة ، حيث تخضع للضريبة بسعر صفر السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق الحرة إلى الخـــارج ، ولا تســـتحق الضريبة على ما تستورده هذه المشروعات من سلع وخـــدمات لازمـــة لمزاولـــة نشاطها المرخص لها بداخل هذه المناطق الحرة ما عدا سيارات الركوب كمـــا لا تستحق الضريبة على السلع العابرة .

(٦)تبسيط نظام الضريبة مما يؤدي إلى إعفاء المكلفين من أعباء كثيرة من حيث تعدد الإجراءات وتسهيل وتبسيط تعاملهم مع مصلحة الضرائب على المبيعات مما ينعكس بالتالي على زيادة الحصيلة الصافية للضريبة .

(٧)تلافي عيوب تطبيق الضريبة على الاستهلاك (القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١) وأهمها :

(أ) تنوع طرق حسابها .

(ب) ارتفاع معدلاتها بالنسبة للإنتاج المحلي ما بين ٢% ، ٥٠% .

(ج) تعقد نظام الرقابة المباشرة .

(د) صعوبة تحديد الواقعة المنشأة للضريبة التي تقترن بسحب السلعة وخاصة في الحالات التي تتعدد فيها خطوات السحب من مواقع الإنتاج أو من المخازن ، مما أدى إلى زيادة شكوى المكلفين من استحقاق الضريبة عند كل عملية سحب قبل إجراء عملية البيع أو إتمامها ، إلى جانب تكرار أداء الضريبة من قبل كل منتج شارك في إنتاج السلعة النهائية علاوة على تحمل السلعة النهائية بالضريبة .

وقد حلت الضريبة العامة على المبيعات محل ضريبة الاستهلاك التي كان قد تم فرضها بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وقد قيل وقتها أن الضريبة العامة على المبيعات سوف تحل المشاكل التي ظهرت عند التطبيق وتتلافى عيوب الضريبة على الاستهلاك.

إلا أن الواقع العملي أثبت بما لا يدع مجالا للشك بأن الضريبة العامة على المبيعات أضافت مشاكل جديدة إلى المشاكل السابقة، ولم تحل أية مشكلة.

وعلى الرغم من أن بعض الفقهاء قد ذهب إلى أن قانون الضريبة العامة على المبيعات (تلافي كافة العيوب والمشاكل التي شابت تطبيق ضريبة الاستهلاك) [1] ومن ذلك أنها:-

- جعلت استحقاق الضريبة عند إتمام البيع مما أدى إلى حل المشاكل التي كانت تنتج عن استحقاق ضريبة الاستهلاك عند السحب من المخازن أو مكان الإنتاج في بعض الحالات.
- أنها تفرض على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادية مع المثيل الأجنبي.
- سهولة الإجراءات وتبسيطها وذلك عن طريق تقديم الإقرارات الشهرية إلى مصلحة الضرائب على المبيعات (مما يضفي البساطة والسهولة على هذا النظام) [٢]
- يعتبر نظام التحكيم في ظل الضريبة العامة على المبيعات وسيلة فعالة لحل المنازعات بين المصلحة والمسجلين.

والحقيقة التي لا مناص من الاعتراف بها ، هي أن العبارات السابقة التي وردت كمزايا لضريبة المبيعات، لا تعدو أن تكون مجرد عبارات إنشائية وردت على لسان المسئولين الحكوميين بغرض تمرير قانون الضريبة على المبيعات في المجالس التشريعية، ولكنها لا تتضمن في الواقع أي نصيب من الصحة أو المصداقية:-

- فالقول مثلا بأنها جعلت استحقاق الضريبة عند إتمام البيع ليس صحيحاً على إطلاقه، ودليلنا على ذلك هو ما يحدث عند فرض الضريبة على السلع المستوردة حيث يتم حساب الضريبة عند مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، ومجرد الإفراج عن السلعة خروجها من دائرة الجمرك، لا يعنى بحال من الأحوال تمام بيع السلعة، فضلا عما تتضمنه هذه الطريقة من ازدواج ضريبي.

فالمادة (١١) فقرة (٢) من القانون ١١ لسنة١٩٩١ تتضمن على انه بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافا إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب

والرسوم المفروضة على السلعة ثم تفرض عليها ضريبة مبيعات بسعر ١٠% عند البيع الأول.

وهذا يعنى أن السلع المستوردة قد خضعت مرتين لضريبتين مختلفتين في نفس الوقت هما الضريبة الجمركية وضريبة المبيعات، بل الأدهى من ذلك أن ضريبة المبيعات فرضت كذلك على مبلغ الضريبة الجمركية ذاته، وهو ازدواج ضريبي مضاعف إذا جاز التعبير. وقد أصدرت محكمة النقض الدائرة التجارية حكما مفاده خطأ هذا التطبيق.

أما القول بأن الضريبة العامة على المبيعات قد سهلت الإجراءات وبسطتها من خلال تقديم الإقرارات الشهرية، فهو قول يتجاهل واقع الأمور ويتنافى مع الحقائق الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع المصري،ذلك أن تقديم إقرارات شهرية يتطلب من التجار والمنتجين على اختلاف وعيهم وثقافاتهم إمساك دفاتر محاسبية منتظمة، وتوافر نظم معلومات على قدر من التقدم بما يسمح بإعداد إقرارات شهرية مما يعني أن هذه الضريبة قد تجاهلت عدم وجود مجتمع ضريبي منظم ذو وعى ضريبي متقدم وهو ما تجاهله المشروع الضريبي عند تطبيق هذه الضريبة التي تتطلب أيضا وجود عدد كبير من مأموري الضرائب لمراقبة تطبيق هذه الضريبة.

وللقارئ أن يتخيل عدد الإقرارات الشهرية التي يجب أن تراجعها مأمورية الضرائب على المبيعات شهريا إذا عرفنا أن عدد التجار المسجلين في الغرفة التجارية المصرية هو ٤,٥ مليون تاجر، وأن كل تاجر منهم،مطالب بتقديم إقرار كل شهر، وذلك بخلاف المنتجين الصناعيين وغيرهم من مقدمي الخدمات وهو ما يعنى أن هذه الضريبة قد ألقت بأعباء إضافية على كل من الممولين ومصلحة الضرائب على المبيعات فهي تفرض على جميع مراحل الإنتاج وليس على القيمة الكلية للمنتج النهائي فقط، مما يتطلب من

الممولين ضرورة وجود محاسب في كل مرحلة وفي كل عملية وضرورة إمساك سجلات ودفاتر محاسبية معقدة.

أما القول بأن الضريبة العامة على المبيعات قررت وجود نظام للتحكيم وهو وسيلة فعالة لحل المنازعات بين المصلحة والممولين فذلك قول حق يراد به باطل.

ذلك أن المادة (١٧) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ أعطت للمصلحة حق تعديل الإقرارات التي يقدمها الممول مع إخطاره بخطاب مسجل مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين يوما من تاريخ تسليم الإقرار للمصلحة، ثم ما لبث أن صدر قرار وزير المالية رقم ٢٣١ لسنة ١٩٩١ بجعل هذه المدة سنة من تاريخ تسليم الإقرار ثم أعيد تعديل هذه المدة إلى ثلاث سنوات وذلك بقرار وزير المالية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٢.

فإذا أراد المسجل (الممول) أن يتظلم من هذا التعديل الذي ورد على إقراره فإن عليه أن يتقدم بتظلمه إلى رئيس المصلحة ؛ فإذا رفض تظلمه أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوما فإن لصاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم خلال فتره بسيطة وهذه الفترة كانت ١٥ يوما ثم عدلت بقرارات من وزير المالية إلى ثلاثين يوما (قرار وزير المالية رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٩٢) ثم عدلت إلى ستين يوما بالقرار الوزاري رقم ٣٦٩ لسنة ١٩٩٣.

ثم حددت المادة (٣٥) كيفية إحالة النزاع إلى التحكيم وتشكيل لجنة التحكيم، ثم أضافت " **ويكون القرار الصادر من اللجنة واجب النفاذ**" وبهذا حرمت هذه المادة كل ممول يوقعه حظه العاثر بين براثن مصلحة الضريبة العامة على المبيعات، نقول حرمته من التقدم إلى قاضيه الطبيعي وفرضت عليه نظاما للتحكيم يكون قراره واجب النفاذ

وهو ما يتنافى مع القوانين الدستورية المستقرة في الدول المتقدمة ويتنافى كذلك مع قواعد الدستور المصري.

ولهذا فان المحكمة الدستورية العليا في مصر قد حكمت بأن نص المادتين (١٧) ، (٣٥) منعدمتين دستوريا وحكمت بعدم دستورية هاتين المادتين، وكذلك بسقوط نص المادة (٣٦) لأنها ترتبط بهاتين المادتين وإلزام الحكومة بالمصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

وجاء في حيثيات هذا الحكم:-

"وحيث أن المادتين الطعينتين تكونان قد فرضتا التحكيم قهرا على أصحاب الشأن وخلعتا قوة تنفيذية على القرارات التي تصدرها لجان التحكيم في حقهم عند وقوع الخلاف بينهم وبين مصلحة الضرائب على المبيعات فان هذا النوع من التحكيم يكون منافيا للأصل فيه باعتبار أن التحكيم لا يتولد إلا عن الإرادة الحرة ولا يجوز إجراؤه تسلطا وكرها.

كما إن اختصاص جهة التحكيم التي أنشأها قانون الضريبة العامة على المبيعات بالمادتين الطعينتين لنظر المنازعات التي أدخلها جبرا في ولايتها يكون منتحلا ومنطويا بالضرورة على إخلال بحق التقاضي بحرمانه للمتنازعين من اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي بالمخالفة للمادة (٦٨) من الدستور."

فلهذه الأسباب حكمت المحكمة الدستورية العليا :

أولا: بعدم دستورية نص المادة (١٧) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١.

ثانيا: بعدم دستورية نص المادة (٣٥) من ذلك القانون.

ثالثا: بسقوط نص المادة (٣٦) من القانون المشار إليه.

رابعا: بإلزام الحكومات بالمصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

وقد صدر هذا الحكم بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٦ يناير لسنة ٢٠٠١ الموافق ١١ شوال سنة ١٤٢١ وتم نشره في الجريدة الرسمية العدد ٣ في ١٨ يناير ٢٠٠١.

ومن الأمور التي نرى أنها تمثل مثالب وعيوب في قانون الضريبة العامة على المبيعات، ما سبق أن أشرنا إليه من حق المصلحة في تعديل الإقرار الضريبي خلال ستين يوما ويخطر الممول بذلك بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول (مادة ١٦، ١٧) وقد سبق أن أشرنا إلى أن هناك قرارات وزارية قامت بتعديل المدة المسموح فيها للمصلحة بتعديل الإقرار إلى سنة ثم إلى ثلاث سنوات.

فإذا علمنا أن التعديل المشار إليه يستتبع حساب ضريبة إضافية قدرها ١/٢ % من مبلغ الضريبة المستحقة عن كل أسبوع أو جزء من الأسبوع وذلك من تاريخ تقديم الإقرار إلى المصلحة وحتى تاريخ الإخطار بالتعديل ويتم إخطار المسجل على النموذج رقم (١٥) ض.ع.م إلا أن هذا النموذج يذكر أن المسجل (الممول) مطالب بسداد الضريبة المستحقة من واقعه بالإضافة إلى الضريبة الإضافية بواقع ١/٢% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ الأخطار حتى تاريخ السداد **وهكذا يصبح الممول (المسجل) الذي وجد خطأ في إقراره حتى ولو كان خطأ في الجمع والطرح أو أية عملية حسابية مطالبا بسداد الضريبة الأصلية مضافا إليها٧٨% من قيمتها (٥٦ أسبوع × ١/٢ %)** [٤]

ولا مناص من التعجب من مثل هذه القرارات الوزارية التي تدخل تعديلا على تشريع ضريبي أقرته القنوات التشريعية الشرعية، بل وتغالي في ذلك حتى تتجه لفرض

ضريبة إضافية جديدة غير دستورية ولا تتفق مع مبادئ العدالة تحت مسمى فوائد تأخير أو ضريبة إضافية أو غير ذلك إلا إن هذا لا يغير من طبيعتها من حيث كونها فرضا لأعباء مالية ضريبية دون سند تشريعي صحيح .

وإذا كان القانون التجاري قد حدد فوائد التأخير بـ ٥%، بينما حددها قانون الضرائب على الدخل بـ ١٢% سنويا، فلماذا تفرض فوائد تأخير على الضريبة على المبيعات تصل إلى ٢٦% سنويا. (٥٢ أسبوعا × ١/٢ %). ؟

على أن الضريبة العامة على المبيعات تجد تأييدا واسعا في الأوساط الرسمية الحكومية، وذلك لأنها تمثل وسيلة جبائية وفيرة الحصيلة كما أنها تعتبر أداة سريعة للحصول على الإيراد، إذ بمجرد فرضها يتوالى ورود حصيلتها طول العام بحيث تغذى خزانة الدولة يوما فيوما من بداية السنة إلى نهايتها .

وقد قام المشرع الضريبي بتقسيم مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات إلى ثلاث مراحل، حيث نصت المادة الأولى من القانون رقم(١١) لسنة ١٩٩١ على أن مراحل تطبيق الضريبة تتمثل فيما يلي :

المرحلة الأولى : وفيها يتم تكليف المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

المرحلة الثانية :ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة، وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

المرحلة الثالثة: ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة وتاجر الجملة ، وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

وعلى الرغم من أن المشرع الضريبي قد رأى تطبيق المرحلة الأولى أولا عند صدور القانون سنة ١٩٩١، ولم يذكر في هذه المرحلة تاجر الجملة أو تاجر التجزئة، إلا أن التطبيق العملي أثبت أن من يدفع هذه الضريبة هو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة وكذلك مستورد السلعة المتخذة كأساس لتحديد الضريبة الجمركية، وهو ما يعنى أن هناك تداخلا في المراحل، لان المستورد سوف ينقل السلعة إلى تاجر جملة، كما أن المستورد نفسه قد يقوم ببيع السلعة قطاعي بمحله مما يعنى في هذه الحالة أنه يعتبر تاجر تجزئة في نفس الوقت هو ما يؤكد عدم وجود حد فاصل بين كل مرحلة من المراحل الثلاث ويرجع ذلك إلى تسرع المشرع في إصدارها وتطبيقها، وإلى عدم وضعه تحديدا دقيقا لمفهومها، وإنما هي خليط من عدة ضرائب ورسوم فهي تارة ضريبة على المبيعات الخدمية حيث يفرضها المشرع على إيرادات الخدمات، وتارة أخرى ضريبة على القيمة المضافة فهي تفرض على المبيعات الصناعية حيث تخصم الضريبة على المدخلات الصناعية من الضريبة على مبيعات المنتج النهائي الصناعي أي أنها تفرض على القيمة المضافة المتولدة من العملية الصناعية، وأخيرا فهي ضريبة على السلع المستوردة ، رغم أنها ليست أكثر من زيادة في الضرائب الجمركية وليس لها علاقة بالمبيعات أو القيمة المضافة.

مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات :

وقد قام المشرع الضريبي بتقسيم مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات إلى ثلاث مراحل، حيث نصت المادة الأولى من القانون رقم(١١) لسنة ١٩٩١ وقد تدرج القانون في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات من خلال ثلاث مراحل أساسية تتمثل فيما يلي :

المرحلة الأولى : ويكلف فيها كل من المنتج الصناعي والمستورد ، مؤدى الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب ، وقد تضمنت المادة الرابعة

من القانون ١١ / ١٩٩١ بسريان المرحلة الأولى من تطبيق الضـــريبة من تاريخ العمل بهذا القانون .

المرحلة الثانية : ويكلف فيها كل من المنتج الصناعة والمستورد ، ومؤدى الخدمة ، وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب .

المرحلة الثالثة : ويكلف فيها كل من المنتج الصناعي ، والمســتورد ، ومــؤدى الخدمــة ، وتاجر الجملة ، وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها إلــى مصلحة الضرائب وقضت المادة الرابعــة مــن القــانون ١١ / ١٩٩١ بجواز سريان الضريبة بالنسبة لــبعض الســلع بقــرار مــن رئــيس الجمهورية .

ويعكس هذا التدرج اتجاه المشروع الضريبي إلى تهيئة المجتمع الضريبي (الممولين) ، والإدارة الضريبية لتكييف أوضاعهم مع هذا التطبيق المستحدث للضريبة العامة علــى المبيعات ، ولمواجهة ما تتطلبه من إجراءات واستعدادات محددة .

وفي ختام هذا الفصل نورد ما أورده القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ في مادته الأولى من تعاريف للمصطلحات والمفاهيم المستخدمة في هذا الصدد .

مادة (١) : يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها :

- **الوزير :** وزير المالية .
- **رئيس المصلحة :** رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات ز
- **الضريبية :** الضريبة العامة على المبيعات .
- **المكلف :** الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيا أو تاجراً أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبية بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون ، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمه خاضعة للضريبية بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته .

- **السلعة** : كل منتج صناعي سواء كان محليا أو مستورداً ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنه بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفة الجمركية .
- **الخدمــة** : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق .
- **البيــع** : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ، ولو كان مستورداً إلى المشترى ، ويعد بيعا في حكم هذا القانون ما يلي أيها أسبق :
  - إصدار الفاتورة
  - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة .
  - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه ، أو دفعه تحت الحساب ، أو تصفية حساب ، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة .
- **التصنيع** : هو تحليل المادة ، عضوية أو غير عضوية ، بوسائل يدوية أو آلية أو بغيها من الوسائل ، إلى منتج جديد ، أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها .

وبعد تصنيعا تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى . ويستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة . وكذلك أعمال تركيب الآلات والمعدات لأغراض التشييد والبناء ، زادت التعريفات عن قانون الضريبة على الاستهلاك.

المنتج الصناعي : كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع .

مورد الخدمة : كل خص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .

المستورد : كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار .

المسجل : هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون.

الفاتورة الضريبية : هي الفاتورة التي تعد وفقا للنموذج الذي يصدر به قرار من رئيس المصلحة .

الشهر : الشهر الميلادي .

السنة المالية : اثني عشر شهرا تبدأ مع بداية السنة المالية للمكلف وتنتهي بانتهائها .

تاجر الجملة : كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع سلعا خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه .

تاجر التجزئة : كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائي .

الضريبة الإضافية : ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٠,٥ % من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد .

الضريبة على المدخلات : هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة .

السلع المعفاة : هي السلع التي تتضمنها قوائم الإعفاءات .

المبحث الثاني

نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات.

السلع والخدمات الخاضعة للضريبة(نطاق الخضوع):

تسري ضريبة المبيعات على جميع السلع والخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة إلا ما أستثني منها بنص خاص ؛ وتنص المادة رقم (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة ، إلا ما أستثني بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون؛ ويكون فرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون" .

كما أوضحت المادة رقم (١) من القانون مفهوم التصنيع بأنه تحويل المادة عضوية أو غير عضوية ، بوسائل يدوية أو آلية أو بغيرها من الوسائل إلى منتج جديد أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها ، كما يعد من تصنيعاً تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى ؛ ويستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة ، وكذلك أعمال تركيب الآلات والمعدات لأغراض التشييد والبناء .

ويتضح من نص المادة السابقة أن القانون قد وسع مظلة الضريبة ليدخل تحتها كل أنواع السلع المصنعة ؛ دون استثناء أي سواء كان التصنيع محلياً أو تم في الخارج ، وسواء تم بطرق يدوية أو آلية ؛ والتصنيع في هذا المفهوم يعني كل تغيير يتم إدخاله على السلعة سواء كان تغييراً في الشكل أو اللون أو الحجم أو المكونات ....الخ.

كما يعني أيضاً النص السابق أن الضريبة تفرض على كل أنواع السلع سواء كانت سلعاً استهلاكية أو سلعاً رأسمالية .

وفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع الرأسمالية هو مثال آخر على المشاكل التي أضافتها هذه الضريبة ، والأعباء التي ألقتها على كاهل الممولين والمسجلين .

والواقع أن فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع الرأسمالية قد أثار العديد من اللغط والجدل حول هذه الضريبة .

فالسلع الرأسمالية هي السلع التي يتم اقتناءها بغرض إعادة استخدامها في العمليات الإنتاجية وليس بغرض إعادة بيعها وتحقيق كسب من وراء ذلك.، وبالتالي فان إخضاعها للضريبة على المبيعات يتنافى مع طبيعة الضريبة ذاتها التي تتجه أساساً للسلع الاستهلاكية وليس الإنتاجية ، بل إن ذلك يتناقض مع روح التشريع الضريبي المصري الذي يسعى لتشجيع المنشآت الإنتاجية على تحديث آلاتها ومعداتها وشراء آلات ومعدات جديدة مستحدثة ، وهو ما نراه واضحاً في قانون الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين وعلى أرباح شركات الأموال(القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) ، حتى أن المشرع الضريبي سمح بخصم ٢٥% من تكلفة هذه

الآلات والمعدات باعتباره استهلاكاً إضافيا ، وذلك كحافز لهذه المنشآت على تحديث آلاتها ومعداتها ، وذلك طبعاً وفقاً لشروط حددها القانون .

كما أن فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع الرأسمالية يمثل في الحقيقة ازدواجا ضريبياً ؛ ذلك أن هذه السلع تكون بذلك قد خضعت للضريبة مرتين : مرة عند إتمام صنع هذه السلع وبيعها ؛ ومرة أخرى عند بيع المنتجات التي أنتجتها هذه السلع الرأسمالية أو أسهمت في إنتاجها ، ذلك أن ثمن البيع يتضمن في الواقع جزءًا من إهلاك هذه السلع الرأسمالية.

أما فيما يتعلق بالخدمات الخاضعة للضريبة والتي أشارت إليها المادة السابق الإشارة إليها ، فقد تحددت بأنها الخدمات الواردة في الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون ، وقد تم إجراء تعديلات عديدة على هذا الجدول بعضها بقرارات من رئيس الجمهورية منها القرار رقم ١٩٩١/١٨٠ والمعدل بدوره بالقرار رقم ١٩٩١/٢٠٦ ، على أن حكم المحكمة الدستورية العليا قرر أن هذه القرارات غير دستورية ، لأن الضرائب لا تفرض بقرار جمهوري أو وزاري ، بل لابد من فرضها بقانون ، وبهذا صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ ؛ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ رأصبحت هذه الخدمات الخاضعة للضريبة تتضمن ما يلي:

- خدمات الفنادق والمطاعم السياحية، فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها للعاملين بها.
- خدمات شركات النقل السياحي.
- خدمات التلكس والفاكس .
- خدمات النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس/سكة حديد).

- خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء.
- خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.
- خدمات التليفون والتلغراف المحلي للجمهور.
- خدمات الاتصالات الدولية؛ ولاسلكي السيارات (اللاسلكي/الأقمار الصناعية/التلغراف الدولي/مكالمات تليفونية/ نقل المعلومات).
- خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (بسلكية ولاسلكية).
- خدمات تأجير السيارات الملاكي.
- خدمات البريد السريع.
- خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة .
- خدمات استخدام الطرق.
- خدمات الوساطة لبيع العقارات .
- خدمات الوساطة لبيع السيارات.

المبحث الثالث

مقومات النظام المحاسبي للضريبة
العامة على المبيعات

أولاً :المجموعة المستندية والدفترية المحاسبية :

أفرد القانون ١٩٩١/١١ ولائحته التنفيذية قواعد خاصة لرقابة ومراجعة العمليات الخاضعة للضريبة وألزم المكلفين بها على النحو التالي :

(أ) تحرير فواتير ضريبية عند البيع أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة .

(ب) إمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها المكلف ، على أن يحتفظ بهذه السجلات وصور الفواتير لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجري فيها القيد بالسجلات .

وتتنوع المجموعة الدفترية تبعاً لطبيعة العمليات على النحو الوارد بالجدول التالي :

المجموعة الدفترية للمكلفين

المكلف الخاضع	الدفتر	مضمون القيود
منتج السلعة	دفتر الخامات دفتر الإنتاج دفتر المبيعات سجل المخازن	إثبات المواد الأولية الداخلة في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة. قيد بيانات السلع المنتجة وكافة العمليات التي يقوم بها المكلف. قيد مضمون الفواتير الضريبية المحررة عن المبيعات. يتضمن حركة السلع داخل المخزن .

التجـــــــار	دفتر المشتريات دفتـــر مـــــردودات المشتريات دفتر المبيعات دفتـــر مــــردودات المبيعات ملخـــص ضـــريبة المبيعات.	
المستوردون	سجل المشتريات سجل المبيعات ملخـــص ضـــريبة المبيعات	تسجل فيه الرسائل الواردة من الخارج
مؤدو الخدمات	سجل المبيعات ملخـــص ضـــريبة المبيعات	يتضمن قيمة فواتير البيع المحررة (أو البونات) أو شريط آلة تسجيل النقدية

وفيما يلي نعرض لهذه الدفاتر والسجلات ببعض التفصيل:

السجلات والدفاتر الأساسية التي يجب إمساكها

يتعين على كل مسجل أن يحتفظ ويمسك بمجموعة من الدفاتر والسجلات الخاصة بالضريبة العامة على المبيعات، ولعل سؤالاً قد يطرأ هنا على ذهن القارئ وهو: هل تكتفي المنشأة المسجلة التي تمسك دفاتر وسجلات محاسبية عادية بما لديها من سجلات ودفاتر ؟ أم أن عليها أن تخصص دفاتر وسجلات خاصة بالضريبة العامة على المبيعات ؟

الواقع أن قانون الضريبة العامة على المبيعات ولائحته التنفيذية قد حددا الدفاتر والسجلات التي يجب على كل مسجل أن يحتفظ بها ، ولم يتم الإشارة إلى الاكتفاء بما قد يكون لدى المنشأة من سجلات ودفاتر محاسبية أصلية .

ومن الملاحظ أن ذلك يشكل عبئاً إضافياً على المسجلين، حيث يجب أن يتم التسجيل في كل نوع من الدفاتر على حدة ؟ مع ما يتطلبه ذلك من توافر محاسبين وماسكي دفاتر لكل على حدة ؟.

ومن الدفاتر التي يتعين على كل مسجل أن يمسك بها نجد ما يلي :

١-دفتر يومية المشتريات المحلية:

- يتم التسجيل التاريخي في صفحات هذا الدفتر من واقع بيانات فاتورة الشراء.
- يبين الدفتر قيمة الضريبة المخصومة على المشتريات سواء أكانت غير قابلة للخصم أم قابلة للخصم.
- يتم تجميع أعمدة المبالغ التحليلية في نهاية كل شهر وترحل المجاميع إلى دفتر ملخص الضريبة العامة على المبيعات(مشتريات محلية) عن الشهر ومنه إلى الإقرار الضريبي.

ويمكن أن تأخذ صفحات هذا الدفتر الشكل التالي :

صفحة من دفتر يومية المشتريات المحلية

م	تاريخ	رقم الفاتورة	اسم المورد ورقم تسجيله	الصنف	الكمية	شروط الدفع	القيمة بدون ضريبة المبيعات			ضريبة المبيعات	
							معفاة	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم

٢-دفتر يومية المشتريات المستوردة:

- يتم التسجيل التاريخي في صفحات هذا الدفتر من واقع شهادات الإجراءات الجمركية .
- يبين الدفتر بيانات عن قيمة السلع المستوردة على أساس(CIF) وكذلك الضريبة الجمركية المفروضة عند الإفراج الجمركي والضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على السلعة.
- كما يبين قيمة السلعة قبل إضافة ضريبة المبيعات حسب نوعها(غير قابلة للخصم أم قابلة للخصم).
- يتم تجميع أعمدة المبالغ التحليلية في نهاية كل شهر وترحيل المجاميع إلى دفتر ملخص الضريبة العامة على المبيعات(مشتريات مستوردة)عن الشهر ومنه إلى الإقرار الضريبي.

ويمكن أن تأخذ صفحات هذا الدفتر الشكل التالي :

دفتر يومية المشتريات المستوردة

م	تاريخ	تاريخ الإفراج الجمركي	اسم المورد وبلده	الصنف	الكمية	القيمة CIF	القيمة الجمركية المسددة	ضرائب ورسوم أخرى	القيمة بدون ضريبة المبيعات			ضريبة المبيعات	
									معفاة	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم

٣-دفتر يومية المبيعات

- يتم التسجيل في كل صفحة من صفحات هذا الدفتر من واقع صور الفواتير الضريبية التي يحررها المسجل لمبيعاته (النقدية والآجلة).
- يبين الدفتر بيانات قيمة السلعة المباعة من حيث الكمية والخصم التجاري الممنوح على الفاتورة وكذلك شروط الدفع.
- يبين الدفتر صافي قيمة الفاتورة ومدى خضوع السلعة للضريبة وفئة سعر الضريبة.
- يبين الدفتر قيمة الضريبة على المبيعات حسب فئة سعرها.
- يتم تجميع أعمدة المبالغ التحليلية في نهاية كل شهر وترحل المجاميع إلى دفتر ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن الشهر ومنه إلى الإقرار الضريبي.

ويمكن أن تأخذ صفحات هذا الدفتر الشكل التالي:

دفتر يومية المبيعات

م	تاريخ	رقم وتاريخ الفاتورة	اسم العميل ورقم تسجيله	شروط الدفع	القيمة بدون ضريبة	ضريبة المبيعات				إجمالي قيمة الفاتورة بعد الضريبة
						معفاة	٥%	١٠%	١٥%	

٤-دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات:

-يتم الإثبات في هذا الدفتر من واقع إشعارات الخصم التي ترد من الموردين والمتعلقة بمردودات المشتريات أو مسموحاتها الناتجة عن تعديل القيمة بالنقص.

- يتم تجميع أعمدة المبالغ التحليلية في نهاية كل شهر وترحل المجاميع إلي دفتر ملخص الضريبة على المبيعات عن الشهر (تسويات ضريبية للمشتريات) ومنه إلى الإقرار الضريبي.

ويمكن أن تأخذ صفحات هذا الدفتر الشكل التالي :

دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات

م	تاريخ	رقم إشعار الخصم الوارد	اسم المورد ورقم تسجيله	مردودات مشتريات	القيمة بدون مسموحات المشتريات	القيمة بدون ضريبة المبيعات			ضريبة المبيعات	
						معفاة	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم

٥- دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات:

- يتم الإثبات في هذا الدفتر من واقع إشعارات الإضافية التي يصدرها المسجل والمتعلقة بمردودات المبيعات أو مسموحاتها الناتجة عن تعديل القيمة بالنقص.
- يتم تجميع أعمدة المبالغ التحليلية في نهاية كل شهر وترحل المجاميع إلى دفتر ملخص الضريبة على المبيعات عن الشعر(تسويات ضريبية للمبيعات) ومنه إلى الإقرار الضريبي

ويمكن أن تأخذ صفحات هذا الدفتر الشكل التالي:

دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات

م	تاريخ	رقم إشعار الخصم الصادر	اسم العميل ورقم تسجيله	مردودات المبيعات	القيمة بدون مسموحات المبيعات	ضريبة المبيعات				قيمة الضريبة على المبيعات
						معفاة	٥%	١٠%	١٥%	

٦- دفتر يومية الصادرات:

يتضمن هذا الدفتر بيانات رسائل الصادرات بما فيها رقم شهادة الصادر الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول ويتم تجميع قيم الصادرات في نهاية كل شهر وترحل إلى ملخص الضريبة العامة على المبيعات في الجزء الخاص بالمبيعات الخاضعة للضريبة بسعر صفر.

٧-دفتر ملخص الضريبة العامة على المبيعات:

قضت الفقرة الأخيرة من المادة(٨)من اللائحة التنفيذية للقانون ، بأنه يتعين على كل مسجل إمساك دفتر خاص(ملخص الضريبة على المبيعات)، يوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة عن الشهر، ويشمل هذا الدفتر على البيانات الآتية:

(أ) بيان إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة.

(ب) إجمالي الضريبة على المبيعات التي أضافها (أي حملها) على مبيعاته وكـذلك علـى مبيعات الاستعمال الشخصي أو الخاص والتصرفات الأخرى عن كل فتـرة ضـريبية على حدة.

(ج) إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) التي تخضع للخصم.

(د) قيمة التسويات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.

(هـ) الضريبة المطلوب سدادها عن كل فترة ضريبية بعد خصم الضريبة القابلة للخصـم والرصيد المدين للمصلحة في أول الشهر.

السجلات التي يلتزم بإمساكها مؤدو الخدمات الخاضعة للضريبة

نصت الفقرة الثانية من المادة(٨) من اللائحة التنفيذية للقانون، أنـه يلتـزم مـؤدى الخدمات الخاضعة للضريبة بإمساك سجل لمبيعاته من الخدمات يتضـمن بيـان الفـواتير المحررة عن مبيعاته فقط؛ وذلك لعدم وجود نظام الخصـم الضـريبي بالنسـبة للخـدمات الخاضعة للضريبة .

ومن الجدير بالذكر أنه يجب أن يتضمن هذا الدفتر قيمة الخدمة المؤداة والرسـوم المفروضة عليها أو مقابل الخدمة المضاف عليها والضريبة على مبيعات هـذه الخـدمات وذلك من واقع الفواتير الضريبية.

ما يمسكه المسجلون الذين يقومون بإنتاج سلعة من سلع الجدول رقم(١):

يلتزم كل مسجل طبقا لنص المادة(٩) من اللائحة التنفيذية للقانون بإمسـاك الـدفاتر والسجلات التالية:

١-دفتر لإثبات المواد الأولية في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة.

٢-دفتر لقيد بيانات السلع المنتجة وكذلك العمليات التي يقوم بها.

٣-دفتر المبيعات ويتضمن الفواتير الضريبية المحررة لمبيعاته.

٤-سجل المخازن ويتضمن حركة السلع داخل المخزن.

ومن الجدير بالذكر أن جميع المسجلين لدى المصلحة ملزمون بالإضافة إلى ما سبق بإمساك دفتر اليومية الأصلي ودفتر الجرد.وذلك طبقاً لما أوردته الفقرة الثالثة من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون.

العقوبات المقررة لعدم إمساك الدفاتر المنصوص عليها بالقانون:

قررت المادة (٤١) من القانون غرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه، فضلا عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين، لكل من خالف الأحكام المنصوص عليها في المادة(١٥) من هذا القانون، وهي المتعلقة بالدفاتر والسجلات والتي تنظم إمساكها وشروطها ومحتوياتها المادة(٨) من اللائحة التنفيذية للقانون.

تشغل الدفاتر والسجلات في نظام محاسبة الضريبة العامة على المبيعات مركزاً هاماً باعتبارها وعاء القيد ، ومناط المعالجات المحاسبية .

فإذا كانت الفاتورة الضريبية، هي مصدر القيد في الدفاتر والسجلات، كما أنها الدليل المادي والملموس الذي يؤيد حدوث الصفقات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، فإن مجموعة الدفاتر والسجلات التي يجب على المسجل إمساكها والقيد فيها بأمانة وانتظام، تكون بمثابة الوعاء الذي تتم من خلاله المعالجة المحاسبية والضريبية للصفقات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات ؛ حيث تتم معالجة بيانات تلك الصفقات من خلال تبويبها وتصنيفها وفقا لمجموعة من المفاهيم والأعراف المحاسبية وكذلك الشروط والأوضاع التي قررتها اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات.

وعلى ذلك فإنه لضمان نجاح وعدالة تنفيذ قانون الضريبة العامة على المبيعات وتحقيق كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي الذي يقوم به المأمور الفاحص فإنه يلزم أن يحتفظ المسجلون بدفاتر وسجلات تقيد فيها المبالغ من واقع الفواتير الضريبية والمستندات الأخرى كإشعارات الخصم والإضافة والتي تتعلق بالمشتريات سواء المحلية أو المستوردة ومردودات المشتريات وكذلك المبيعات من السلع والخدمات ومردودات المبيعات. وعليه فإن الاهتمام بإمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة والأمينة والتي يكون حدها الأدنى هو ما ورد باللائحة التنفيذية للقانون، يعنى وضع البيانات الفعلية أمام الفاحص الضريبي وبالتالي عدم اللجوء إلى تقدير الضريبة تقديرا جزافيا ومن ثم تقل المنازعات بين المسجلين والمصلحة.

الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات

مما لا شك فيه أنه حتى يتم الاعتراف بهذه السجلات والدفاتر ، وحتى تكون لهذه الدفاتر والسجلات المصداقية الواجب وجودها فيها ، فانه يلزم أن تتوافر فيها مجموعة من الشروط أشارت لها المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون أهمها :

١-أن تكون منتظمة بمعنى التسجيل فيها أولا بأول وذلك من واقع المستندات.
٢-أن تكون صفحات كل دفتر أو سجل خالية من أي فراغ أو كتابة في الحواشي.
٣-أن يحتفظ المسجل بها لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد في هذه الدفاتر والسجلات.

- **ورغم ذلك فان هناك عدداً من الملاحظات نوردها فيما يلي:**

١-أجازت المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية، أنه في حالة استخدام المسجل لأنظمة الآلي، فإنه يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل للدفاتر. كما أجازت المادة(١) من اللائحة التنفيذية، أنه يعتد بقوائم البيانات(شريط آلة تسجيل النقد)

٢- لم يتطلب القانون ولائحته التنفيذية، توثيق الدفاتر والسجلات ، وقد يكون ذلك سهواً أو لعله يقصد به تسهيل الأمور على المسجلين .

على أنه – في رأينا- أن هذا الأمر قد يفتح باباً للمنازعات بين المصلحة والمسجلين ؛ ولذلك وتقليلا للمنازعات الضريبية كان يجب النص على إلزام المسجلين بتوثيق الدفاتر والسجلات المنصوص عليها وترقيم صفحاتها حتى يمكن إضفاء الصفة الرسمية عليها ومنعا لأي تلاعب يمكن أن يتم من جانب بعض المسجلين.

٣-نرى أن المدة المقررة للاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمحددة بثلاث سنوات تالية لانتهاء سنة القيد كان يجب أن تتفق مع مدة التقادم الضريبي وهي خمس سنوات.

ثانياً : الفاتورة الضريبية

تلعب الفاتورة الضريبية دورا بالغ الأهمية في نظام الضريبة العامة على المبيعات حيث تضمن تحقيق وإحكام الرقابة على مبيعات المسجلين وعن طريقها يتم التحقق مما يجرونه من خصومات من الضرائب السابق لهم سدادها على مدخلاتهم. كما أن الفاتورة الضريبية هي المصدر الأساسي للقيد في دفتر يومية المشتريات بالنسبة للمشترى وكذلك الترحيل إلى دفتر أستاذ الدائنين في حالة الشراء بالآجل، وكذلك فإن صورة الفاتورة الضريبية تمثل مصدر القيد في دفتر المبيعات بالنسبة للبائع، وكذلك الترحيل إلى دفتر أستاذ المدينين في حالة البيع بالآجل.

ولأهمية الفاتورة الضريبية كأساس لإمساك الدفاتر والسجلات في نظام الضريبة العامة على المبيعات، فقد عنى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بالفاتورة الضريبية وأفرد لها المادة (١٤) والتي تقضى بأن:

"يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون"

ولقد حددت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية، القواعد والإجراءات التي تكفل انتظام الفواتير وتيسير مراقبتها ومراجعتها، حيث نصت على أن تكون الفاتورة الضريبية من أصل وصورة، يسلم الأصل إلى المشترى وتحفظ الصورة لدى المسجل، ويتعين أن تكون الفواتير بأرقام مسلسلة طبقا لتواريخ تحريرها ؛ وتتضمن الفاتورة الضريبية، البيانات التالية:

-رقم مسلسل الفاتورة، وتاريخ تحريرها(لمتطلبات المراجعة).

- اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.

-اسم المشترى وعنوانه ورقم تسجيل المشترى(إن كان المشترى مسجلا أو معروفا رقم تسجيله.)

-بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها وفئة وقيمة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة

-بيان بالخصم التجاري الممنوح للمشترى.

-بيان بالخصم النقدي(تعجيل الدفع) وشروطه.

ويلاحظ انه عندما تتعلق الصفقة بمبيعات خاضعة للضريبة وأخرى معفاة من الضريبة، يجب إصدار فواتير منفصلة لكل منها على حدة، ويعتبر هذا تسهيلا لعملية الرقابة، ومع ذلك لا يوجد ما يمنع من تخصيص أعمدة منفصلة على نفس الفاتورة لكل من المبيعات الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها، بشرط توضيح إجمالي قيمة السلع المعفاة المباعة بصورة منفصلة.

كما يلاحظ أنه ليس من الضروري اتخاذ الفاتورة الضريبية لشكل معين حيث أتـاح القانون ولائحته التنفيذية للمسجلين حرية تصميم الفاتورة الضريبية بالشكل الذي يوضح كل البيانات المطلوبة.

الإجراءات التي يلزم إتباعها عند تعديل القيمة الواردة بالفاتورة الضريبية:

قد يتطلب الأمر الحاجة إلى تعديل القيمة الواردة بالفاتورة ؛ بالزيادة أو النقصان ؛ وفي مثل هذه الحالات يتبع الآتي :

(أ) التعديل بالزيادة:

يلزم إصدار فاتورة إضافية بواسطة المصدر للفاتورة الأصلية يحدد فيها قيمة الزيادة ومبلغ الضريبة على المبيعات المفروض على هذه الزيادة.

(ب) التعديل بالنقص:

يلزم على مصدر الفاتورة تحرير إشعار خصم يحدد فيه قيمة التخفيض فـي القيمـة ومبلغ الضريبة التي يتم خصمها ويمكن أن يتم خصم هذه الضريبة في الإقرار الضـريبي عن الشهر التالي، إذا كان إشعاراً مرتبطا بفاتورة أصدرت في شهر سابق.

مدة الاحتفاظ بالفواتير الضريبية:

قضت المادة (١٥) من القانون بأن يحتفظ المسجل بصور الفواتير المشار إليها فـي المادة(١٤)، ولمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجلات.

وغنى عن البيان في هذا المقام أن المشترى المسجل، يلتزم أيضا بالاحتفاظ بأصول الفواتير الضريبية الخاصة بمشتريات مدخلاته لنفس المدة.

عقوبة عدم إصدار فواتير ضريبية:

اعتبرت المادة (٤٤)من القانون أن عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة(٤٣)من القانون.

ثالثاً : الإقرار الضريبي الشهري

يعرف الإقرار الضريبي- للضريبة العامة على المبيعات بأنه وثيقة مكتوبة، يلتزم المسجل بتقديمها خلال مدة محددة من نهاية كل فترة ضريبية وذلك بالشكل والأوضاع التي يحددها القانون ولائحته التنفيذية وغالبا ما يكون مصحوبا بسداد الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية.

ولقد نصت المادة (١٦) من القانون، أنه على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقرارا شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض، خلال الثلاثين يوما التالية لانتهاء شهر المحاسبة، ويجوز بقرار من الوزير مدة فترة الثلاثين يوما بحسب الاقتضاء."على أنه إذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار وتسديد الضريبة عطلة رسمية فيعتبر أول يوم عمل تال للعطلة متمما لهذه المدة". كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعا أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال شهور المحاسبة.

ويجوز لرئيس المصلحة بالنسبة لبعض المستوردين الذين يقومون بالاستيراد مرة واحدة أو مرتين في السنة الاكتفاء بتقديم الإقرار في الشهر الذي تتم فيه عملية

الاستيراد، إذا ما اقترنت بواقعة البيع خلال هذه الفترة دون حاجة إلى تقديم إقـرار شهري.

شكل الإقرار الضريبي:

أعدت مصلحة الضرائب على المبيعات النموذج رقم(١٠) ض.ع.م بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة(فيما عدا سلع الجدول رقم(١) وكذلك بالنسبة للخدمات الخاضعة للضريبة- بينما أعدت النموذج رقم(١٠٠) ض.ع.م بالنسبة للسلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون، وفيما يلي سوف نعرض وجهي هذين الإقرارين.

الحق في تعديل الإقرار:

تقضى المادة (١٧) من القانون بأنه" للمصلحة تعديل الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة(١٦) من القانون، ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين يوما من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة."

وتظهر الحاجة إلى تصحيح أو تعديل الإقرار في الحالتين التاليتين:

(أ) وجود أخطاء في الجمع أو البنود التي سقط قيدها في سجل المبيعات أو قيام المسجل بخصم ضريبة على المبيعات ليس من حقه خصمها وقد يحدث الخطأ في سعر الضريبة، كما لو كان المسجل يبيع سلعة يحملها بضريبة ١٠%، بينما سعر الضريبة الصحيح ٢٥% مثلا.

(ب) إذا اكتشف الفاحص ضياع بعض السجلات أو أن البيانات المدونة بها غير مقنعة على ضوء ما توافر لديه من معلومات، فأنه يقوم بتصحيح الإقرار... وفي هذه الحالة يلجأ الفاحص إلى تقدير الضريبة التي لم يدونها المسجل في دفاتره.

ويتم إخطار المسجل بتعديل الإقرار عن الفترة محل الفحص وذلك على النموذج رقم (١٥) ض.ع.م والذي يبدأ بمبلغ الضريبة من واقع إقرار المسجل ثم يعقبه بيان البنود المعدلة التي توصل إليها الفاحص والضريبة النهائية بعد التعديل والضريبة الإضافية بواقع١/٢% من مبلغ الضريبة المستحقة المطلوب سدادها وذلك عن كل أسبوع أو جزء منه وذلك من تاريخ تسليم الإقرار للمصلحة وحتى تاريخ الإخطار بالتعديل.

وجدير بالذكر أن النموذج(١٥) ض.ع.م يتضمن التنبيه على المسجل بضرورة سداد الضريبة المستحقة من واقعه، إلى جانب زيادة الضريبة بواقع ١/٢% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ هذا الإخطار وحتى تاريخ السداد.

ولقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٩٢ والذي يقضي بأنه للمصلحة حق تعديل الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة ولقد صدر هذا القرار إعمالا لنص الفقرة الثالثة من المادة(١٧) من القانون.

والتساؤلات التي تطرح نفسها في هذا المقام هي ، لماذا زادت المُدة لتعديل الإقرار إلى ثلاث سنوات، وما الهدف من ذلك؟ ثم ما هي المدة التي تحسب عنها الضريبة الإضافية، فبعد أن كانت تحسب عن مدة أقصاها ثمانية أسابيع(٦٠ يوما من تاريخ تسليم الإقرار للمصلحة أصبحت تحسب عن مدة تصل إلى ١٥٦ أسبوعا(ثلاث سنوات من تاريخ تسليم الإقرار)؟

ولا شك أن هذا القرار يثير مشكلات بين المسجلين والمصلحة، كانت المصلحة في غنى عنها.فضلاً عما سبق أن أشرنا إليه من مثالب وانتقادات في هذا الصدد .

العقوبات المترتبة على عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد:

(أ) يعد مخالفة لأحكام القانون، التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحـــــددة في المادة (١٦) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوما.

وهذا المخالفة يعاقب عليه القانون طبقا لنص المادة(٤١) منه، بغرامة لا تقل عن مائـــة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه فضلا عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين.

(ب) انقضاء ستين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لســداد الضـــريبة دون الإقـــرار عنهـــا وسدادها،(٢) يعد تهربا من الضريبة، يعاقب عليها القانون طبقا لنص المادة(٤٤) منه والتـــي تنص على أنه، مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون أخر، يعاقب على التهـــرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن(شـــهر) وبغرامـــة لا تقـــل عـــن(ألـــف جنيـــه) ولا تجاوز(خمسة آلاف جنيه) أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكـــم علـــى الفـــاعلين متضـــامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة، وفي حالـــة العـــود يجـــوز مضاعفة العقوبة والتعويض وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلـــى المحـــاكم علـــى وجـــه الاستعجال.

وعاء الضريبة :

حددت المادة (١١) من القانون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على النحو التالي :

- إذا كان بيع السلعة من شخص مسجل إلى شخص آخر مستقل عنه ، تكون القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً .
- أو يتم تقدير ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر أو المقابل السائد في السوق في الظروف العادية وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية .
- وبالنسبة للسلع المستوردة يتم تقدير قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية ، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة .

كما أن هذه المادة قد أعطت لوزير المالية سلطة إصدار قوائم بقيم لبعض السلع أو الخدمات التي يمكن اتخاذها أساساً لربط الضريبة وذلك بالاتفاق مع الوزير المختص

أما المادة رقم (١٢) فقد نصت على أنه

" إذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أية فترة محاسبية ، كان لها تعديل القيمة الخاضعة للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بأية إجراءات أخرى تقضي بها أحكام القانون.

ولصاحب الشأن في جميع الأحوال التظلم من تقدير المصلحة وفقاً للطرق والإجراءات المحددة في هذا القانون.

أما المادة رقم (١٣) فقد نصت على :

- " تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح ".

ويجوز تعديل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف ، والسارية وقت فرض الضريبة أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها .

وهكذا يتم تحديد الضريبة المستحقة على قيمة السلعة أو الخدمة بعد استبعاد الخصم التجاري والخصم النقدي المعلق على شرط ، فإذا ثبت للمصلحة أن القيمة الواردة في إقرار المكلف غير دقيقة ولا تمثل القيمة الحقيقية للسعر السائد في السوق ، كان لها أن تقدر قيمة تقديرية مع الأخذ في الاعتبار السعر المتداول في السوق للسلعة محل التقدير مع مراعاة درجة الجودة والعلامة التجارية والسياسات البيعية والتسويقية للمسجل (البائع).ويحق لصاحب الشأن التظلم من تقدير المصلحة .

ومن هذه النصوص يتضح أن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة ليست أساساً واحداً فهناك قيمة حددها القانون ، وقيمة تقديرية للمصلحة ، وقيمة أخرى يمكن لوزير المالية أن يحددها بالاتفاق مع الوزير المختص ، كما أن اللائحة التنفيذية للقانون أجازت لرئيس المصلحة تقرير بعض القواعد الإجرائية في هذا الشأن ؛ وهو ما يثير العديد من المشاكل من ناحية ، كما أنه لا يوفر أساساً ثابتاً لفرض الضريبة من ناحية أخرى .

كما أن هناك اختلافا في معاملة السلع المستوردة عن السلع المحلية ، فبالنسبة للسلع محلية الصنع تتحدد قيمتها كما يلي :

بيـــــــــان	المبلغ
التكلفة الأصلية للسلعة المنتجة	xxxx
+ كافة التكاليف التسويقية والإدارية	xxx
+ هامش الربح	xxx
إجمالي قيمة السلعة	xxxx
+ ضريبة المبيعات	xxx
إجمالي ما يحصل عليه البائع من المشتري	xxx

أما بالنسبة للسلع المستوردة فتقدر قيمتها كما يلي :

بيـــــــــان	المبلغ
القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية	xxx
+ الضريبة الجمركية	xxx
+ كافة الرسوم والضرائب المحلية	xxx
قيمة السلعة لربط ضريبة المبيعات	xxx
+ ضريبة المبيعات	xxx
قيمة السلعة عند الإفراج الجمركي	xxxx

أما فيما يتعلق بالخدمات ، فان القيمة المدفوعة مقابل الحصول على الخدمة هي الأساس لربط ضريبة المبيعات بعد شمولها لمقابل الخدمة .

وبالنسبة للسلع والخدمات لأغراض التصدير فقد حدد القانون الضريبة عليها بمعدل صفر طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

سعر الضريبة:

راعى المشرع فرض معدلات ضريبية متعددة ؛ وذلك للأخذ في الاعتبار ضرورة السلعة ومرونة الطلب عليها وغير ذلك من الاعتبارات الهامة : -

- فبالنسبة للسلع المصنعة محلياً والمستوردة ، أورد الجدول (أ) المرافق للقانون السلع المعفاة من الضريبة وهي محددة على وجه الحصر .
- كما حدد القانون معدلات الضريبة على السلع الواردة في الجدول رقم (١) وهي نفس المعدلات السابق ورودها في القانون ١٣٣ لسنة ١٩٨١.
- حدد القانون معدلات الضريبة على السلع الواردة بالجدول (ب) بفئات ٥% ؛ ٢٠% ؛ ٣٠%
- بالنسبة للخدمات حدد القانون معدلين للضريبة ٥% ، ١٠% ووردت في الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون .

حساب وربط الضريبة :

كما سبق القول فان الضريبة على المبيعات تحسب بتطبيق معدل الضريبة المحدد مضروباً في قيمة السلعة ؛ على أنه نظراً لاحتمال خضوع السلعة للضريبة في مرحلتين متتاليتين من مراحل الإنتاج وهو ما يمثل ازدواجاً ضريبياً غير مرغوب فيه ؛ فقد سمح القانون بإجراء ما يسمى بالخصم الضريبي .

الفصل الثاني

كيفية التسجيل ونظام الخصم الضريبي والإعفاءات

مقدمة :

ونعرض في هذا الفصل للموضوعات التالية :

المبحث الأول : تسجيل المكلفين وإجراءات التسجيل

المبحث الثاني : نظام الخصم الضريبي:

المبحث الثالث : الإعفاءات .

المبحث الأول

تسجيل المكلفين وإجراءات التسجيل

أولاً : المكلفون بالتسجيل :

- كل منتج صناعي بلغت مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل ، وهو ٥٤ ألف جنيه في أي سنة مالية أو جزء منها .
- كل منتج صناعي لسلعة من سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون مهما كان حجم مبيعاته .
- كل مستورد بغرض الاتجار مهما كان حجم مبيعاته .
- كل مؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ المقابل الذي حصل عليه نظير الخدمات التي قدمها مبلغ ٤٠ ألف جنيه في أي سنة مالية أو جزء منها .
- كل تاجر بلغت قيمة مبيعاته من السلع المحلية أو المستوردة الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل (١٥٠ ألف جنيه) في أي سنة مالية أو جزء منها .
- وكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين مهما كان حجم مبيعاتهم .

ومن الجدير بالذكر أن الفئات السابقة مطالبون بالتسجيل سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين (أفراد / شركات/ مؤسسات/ قطاع استثماري/قطاع حكومي .....الخ) .

مع ملاحظة أنه إذا كان المكلف قد سبق تسجيله قبل تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة ؛ فأنه يكون مطالباً فقط بتعديل بيانات التسجيل وليس التسجيل من جديد ، وذلك خلال ٢١ يوماً من صدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ وفقاً لما قررته المادة (٢١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات .

ثانياً : إجراءات التسجيل:-

يقوم الشخص أو الشركة الراغبة في التسجيل باتباع ما يلي:-

- -الحصول على الرقم الضريبي من مأمورية الضرائب العامة التابع لها.
- التوجه إلى مأمورية ضرائب المبيعات التابع لها المركز الرئيسي جغرافيا مع توفير أصل وصورة من المستندات الآتية:-

١. البطاقة الشخصية أو العائلية لصاحب المنشأة أو من يمثله قانونا بموجب توكيل رسمي.

٢. عقد الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص أو قرار التأسيس بالنسبة لأشكال الشركات الأخرى.

٣. البطاقة الضريبية.

٤. السجل التجاري.

٥. ترخيص مزاولة المهنة(إن وجد) مثل (البطاقة الإستيرادية- القيد في السجل اتحاد المقاولين. ...الخ).

٦. بيان بأسماء وعناوين وأنشطة الفروع والمخازن التابعة للمنشأة إن وجدت.

هذا وسيتم الإطلاع على أصل المستندات فقط والاحتفاظ بالصورة.؛ مع مراعاة وضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر بالمركز الرئيسي والفروع وكذلك لدى وكلاء التوزيع.

مع مراعاة أنه عند فقد الشهادة أو تلفها عليك إثبات ذلك بمحضر رسمي بالشرطة ثم التقدم للمأمورية المسجل بها لاستخراج صورة رسمية منها.

أهمية رقم التسجيل:

رقم التسجيل الموضح بشهادة التسجيل هو أساس التعامل مع المصلحة ؛ لـذلك يجب ذكره في جميع التعاملات وكتابته على الفواتير التي تصدرها الشركة لعملائها؛ وهذا الرقم هو الذي سيتم التعامل به مع مصلحتي الضرائب العامة والجمارك.

-رقم التسجيل شخصي ولا يجوز للمسجل أن يحصل على أكثر من رقم تسـجيل مهما تعددت أنشطته أو فروعه. كما يحق للمسجل الحصول على شهادات تسـجيل بذات رقمه لوكلاء التوزيع التابعين له.

وبالتالي فان على وكلاء التوزيع وضع الشهادة في مكان ظاهر وواضـح وعلـيهم تسجيل هذا الرقم على كافة مستندات التعامل في السلعة أو الخدمة.

إرشادات ملء نموذج التسجيل:

نموذج التسجيل مستند رسمي وبياناته أساسية ويتم التعامل مع المسجل من خلاله و من ثم فأنه يجب تدوين بياناته بكل دقة كالآتي:-

١- اسم المنشأة:

٢- السمة التجارية

٣- الرقم الضريبي:

٤- الشكل القانوني للمنشـأة (فـردى- أشـخاص(تضـامن- توصـية بسـيطة) أموال(مساهمة- مسئولية محدودة- توصية بسيطة). وأسم المسئول عن المنشأة.

٥- العنوان: يكتب عنوان المنشأة وإذا كان لمنشأتك أكثر من مكان يكتـب عنـوان المركز الرئيسي.

٦- العنوان البريدي:

٧- رقم التليفون:

٨- عدد الفروع وإذا كان للمنشأة فرع أو أكثر يكتب عددها ثم يرفق بيان منفصل بعناوينها ونوع النشاط الذي يزاوله كل فرع وهل هو مستقل محاسبيا عن المركز الرئيسي أم لا ويتم إرفاقها بطلب التسجيل.

٩- عدد المخازن: كذلك إذا كان للمنشأة عدة مخازن يكتب عددها ثم يتم إرفاق بيان بها وبعناوينها بطلب التسجيل.

١٠- النشاط الرئيسي: "منتج صناعي- مؤدى خدمة- مستورد- تاجر (جملة وتجزئة أو وكيل توزيع....الخ"

١١- نوع السلع والخدمات: تذكر بالتفصيل الأنواع الرئيسية للسلع و الخدمات التي تنتجها الشركة أو تؤديها أو تستوردها أو تتاجر فيها.

١٢- يتم وضع علامة(صح) أمام النشاط الذي يمارسه المسجل ؛ ويمكن وضع أكثر من علامة إذا كان يمارس أكثر من نشاط.

١٣-رقم الترخيص: يتم كتابة رقم ترخيص مزاولة النشاط وجهة وتاريخ إصداره وإذا كان لدي المسجل أكثر من ترخيص لأكثر من نشاط فعليه أن يقوم بكتابة قائمة بها بيان منفصل وارفاقها بطلب التسجيل.

١٤- رقم التسجيل التجاري: يكتب رقم السجل التجاري وتاريخ إصداره.

١٥- إجمالي المبيعات: والمقصود بذلك هو إجمالي قيمة المبيعات من السلع المحلية أو المستوردة الخاضعة للضريبة والمعفاة منها، وكذلك مقابل الخدمات المؤداة خلال السنة المالية أو جزء منها متى بلغت حد التسجيل.

١٦- اسم المأمورية السابق التسجيل بها: إذا كان المسجل قد سبق إلغاء تسجيله بالمصلحة فعليه أن يكتب اسم المأمورية السابق التسجيل بها.

الإقرار:

على المسجل أن يكتب اسمه بوضوح وصفته وإذا كان وكيلاً المسجل عليه أن يكتب رقم التوكيل وتاريخ إصداره.

(عند حدوث أية تغيرات على البيانات السابق تدوينها في طلب التسجيل يجب إخطار المصلحة بها في خلال يوما من حدوث هذه التغيرات.)

بعد ملء نموذج طلب التسجيل:-

تصدر المصلحة شهادة تسجيل عليها رقم التسجيل موقعة ومختومة بخاتم المصلحة ونسخة لكل فرع من الفروع إن وجد.

وإذا كان المسجل مستورداً فيمكنه الحصول على صورة طبق الأصل مختومة بخاتم أصلي لتقديمها لمصلحة الجمارك لأغراض الاستيراد.

إقرار بضريبة المبيعات

(طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات لسنة ١٩٩١)

رقم التسجيل	الفترة	من	إلى

الإســــم: .... مقـــــدم لمأموريــــة:

....

العنوان: .... رقم نظام التجزئة:

رقم التسجيل (اكتب في هذا الجزء رقم التسجيل الخاص بك.)

الفترة

اكتب الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار(شهر المحاسبة)

على سبيل المثال اكتب يناير ٢٠٠٠هكذا ٠١-٢٠٠٠. ؛ ديسمبر ٢٠٠٠هكذا ١٢-٢٠٠٠.

اكتب تاريخ بداية الفترة الضريبية في خانة من

وكذلك تاريخ نهاية الفترة الضريبية في خانة إلى

- على سبيل المثال الفترة الضريبية شهر ديسمبر
  - اكتب في خانة من ١
  - اكتب في خانة إلى ٣١

ثم اكتب اسم المنشأة المسجلة به في المصلحة وكذلك عنوانها واسم المأمورية التابع لخا نشاطك.

رقم نظام التجزئة

- هذا البيان خاص بتجارة التجزئة.
- اكتب رقم النظام أو النظم التي تتبعها.

المبيعات :

فئة الضريبة	سلع	خدمات	إجمالي القيمة	الضريبة
٥%				
١٠%				
٢٥%				
%				
%				
%				
صفر				
إعفاء				

سلع:-

ضع في هذه الخانة إجمالي قيمة مبيعاتك عن هذا الشهر من السلع الخاضعة للضريبة قبل إضافة الضريبة، وذلك أما فئة الضريبة التي تخضع لها السلع.

(بمعنى أن السلع التي تخضع لفئة ١٠% توضع أما فئة ١٠% والسلع التي تخضع لفئة ٢٥%توضع أمام فئة ٢٥% وهكذا).

....

* فئة الـ"صفر" هي الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج.

* فئة "إعفاء" هي فئة السلع الواردة بجدول الإعفاءات وكذلك السلع والخدمات المباعة لجهات تقرر إعفاؤها وسلع جدول (١) عند إعادة بيعها بالتجزئة.

إذا كنت تتبع نظاما يتم حساب المبيعات كما يلي:

١- اجمع متحصلات اليومية شاملة الضريبة.

٢- احسب معامل الضريبة المناسب للفئة الخاضع لها السلع:

$$\frac{\text{(فئة الضريبة)}}{\text{١٠٠ + فئة الضريبة}}$$

٣- استخرج الضريبة المستحقة على مبيعاتك

بضرب إجمالي المتحصلات اليومية × معامل الضريبة، والناتج يضاف إلى خانة الضريبة الخاصة بالفئة.

٤- تطرح الضريبة المستحقة على مبيعاتك من جملة المتحصلات

والناتج = قيمة البضاعة بدون ضريبة لكل فئة.

٥- إذا كان لديك مبيعات بفواتير ضريبية بخلاف مبيعات نظم التجزئة يتم إضافتها للناتج رقم (٤) ويوضع الإجمالي في خانة السلع قرين كل فئة.

خدمـــــــــــات

ضع في هذه الخانة إجمالي قيمة مقابل الخدمات الخاضعة للضريبة المحددة في القانون والتي أديتها خلال هذا الشهر قبل إضافة الضريبة وذلك بنفس الطريقة المشروحة عن خانة السلع. (بمعنى أن الخدمة التي تخضع لفئة ضريبة ٥% توضع أمام الـــ ٥% والخدمة التي تخضع لفئة ١٠% توضع أمام الـــ ١٠%) وهكذا.

إجمالي القيمة

- ضع في هذه الخانة إجمالي قيمة مبيعاتك عن هذا الشهر من السلع والخدمات المدونة أمام كل فئة من فئات الضريبة،(بمعنى ان هذه الخانة تشمل قيمة السلع والخدمات الموضحة أمام كل فئة على حدة).

ثم اجمع كل الأرقام التي وضعت في هذا العمود وضع المجموع اسفل العمود أمام كلمة إجمالي.

الضريبة

- ضع في هذه الخانة قيمة الضريبة المحسوبة بالدفاتر الناتجة عن ضرب كل رقم مدون في عمود إجمالي القيمة × فئة الضريبة الخاص به الموجود أمام كل منها (مع ملاحظة إضـــافة ضريبة نظم التجزئة).
- ثم اجمع الأرقام المسجلة في هذا العمود ، وضع المجموع أسفله أمام كلمة إجمالي.
- ضع نتيجة التسويات الخاصة بالمبيعات (الخصم أو الإضافة) أمام كلمة تسويات ضريبية أسفل عمود الضريبة.

وأضف نتيجة تلك التسويات إذا كانت بالموجب(+) إلى رقم إجمالي الضريبة أعـــلاه أو أطرحها إذا كانت بالسالب(-) وضع الناتج في خانة الضريبة المستحقة.

جزء المشتريات:

المشتريات

	فئة الضريبة	محلية	مستوردة	إجمالي القيمة	الضريبة المخصومة
قابلة للخصم الضريبي	٥% ١٠% ٢٥% % % %				
إعفاء غير قابلة للخصم الضريبي					

محلية

- ضع في هذه الخانة أمام خانة قابلة للخصم الضريبي قيمة مشترياتك من السوق المحلى من السلع القابلة للخصم أمام فئة الضريبة التي تخضع لها والسلع(بمعنى أن السلع التي تخضع لفئة % توضع أمام فئة % والسلع التي تخضع لفئة ١٠% توضع أمام فئة ١٠% وهكذا).

- أمام خانة إعفاء دون قيمة مشترياتك من السوق المحلى من السلع المحلية المعفاة من الضريبة.

- أمام خانة غير قابلة للخصم الضريبي دون قيمة مشترياتك من السوق المحلى من السلع غير القابلة للخصم.

* السلع المعفاة: هي السلع التي تتضمنها قوائم الإعفاءات المرفقة بقانون الضريبة العامة على المبيعات أو المباعة لجهات تقرر إعفائها بالقانون.

* السلع غير المعفاة للخصم: هي السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون، والسلع المشتراة بدون فاتورة ضريبية، والسلع التي تعامل وفقا لإتفاقيات تحاسبيه، وكذلك التي تباع بالسعر الحكمي، والسلع التي تدخل في إنتاج سلع غير خاضعة أو معفاة أو المباعة لجهات معفاة.

* السلع القابلة للخصم: هي مكونات السلع الخاضعة للضريبة سواء كانت محلية أو مستوردة •وكذلك مشتريات التاجر من السلع الخاضعة للضريبة وبمقتضى فواتير ضريبية فيما عدا سلع الجدول رقم(١) المرافق للقانون.

(انظر دليل الخصم)

الضريبة المخصومة

-أمام خانة قابلة للخصم ضع إجمالي الضرائب المدفوعة على مشترياتك الحلية والمستوردة المحلية والمستوردة القابلة للخصم فقط.

– لا تكتب شيئا أمام خانتي إعفاء وغير قابلة للخصم الضريبي.

• إجمالي

– ضع في هذه الخانة إجمالي المشتريات القابلة للخصم أمام كلمة إجمالي.

• – ضع نتيجة التسويات الضريبية الخاصة بقيد المشتريات (الخصم أو الإضافة) أمام كلمة تسويات ضريبية – أضف تلك التسويات إذا كانت بالموجب (+) إلى رقم إجمالي الضريبة المخصومة أعلاه أو أطرحها إذا كانت بالسالب (–) وضع الناتج في خانة الضريبة المخصومة أسفله.

مستوردة

ضع في هذه الخانة قيمة مشترياتك من السلع المستوردة سواء المعفاة أو غير القابلة للخصم الضريبي، أو القابلة للخصم الضريبي وذلك أمام الخانة المناسبة وبنفس الطريقة المذكورة بالنسبة

للسلع المحلية.

إجمالي القيمة

ويشمل

١) مجموع قيمة مشترياتك القابلة للخصم المحلية والمستوردة.

٢) مجموع قيمة مشترياتك المعفاة المحلية والمستوردة.

٣) مجموع قيمة مشترياتك غير القابلة للخصم المحلية والمستوردة.

- ثم أجمع أرقام هذا العمود وضع المجموع أسفله أمام كلمة إجمالي.

ملحوظة:

التسويات الضريبية (لاشعارات الخصم والإضافة): ينص قانون الضريبة العامة على المبيعات على أن القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة هي القيمة الواردة بالفاتورة الضريبية.

لذلك فإن أي تغيير يطرأ على هذه القيمة بعد إصدار الفاتورة يستلزم إصدار مستند (إشعار خصم أو إضافة) لتصحيح هذه الفاتورة.

ويترتب على ذلك قيام كل من البائع والمشترى بعمل تسويات مماثلة في حساباتهم.

أمثلة على التغيرات التي تطرأ على القيمة الواردة بالفاتوزة:

أ- الخصم مثل:

- مردودات المبيعات
- التخفيضات بسبب تغيير في شروط البيع.
- الخصم التجاري والخصم النقدي.
- البيع بسعر أعلى من السعر الحقيقي بطريق الخطأ.

ب- الإضافة مثل:

- مردودات المشتريات
- البيع بسعر أقل من السعر الحقيقي بطريق الخطأ.

بيان الضريبة

الضريبة	الضريبة المخصومة	الضريبة المستحقة	أي خصم من الإقرارات السابقة	
	(فئة الضريبة)			

- **ملحوظة** : بالنسبة للمنشآت ذات الفروع يتم تقديم إقرار مجمع للمركز الرئيسى والفروع وإقرار منفصل بمبيعات و مشتريات كل فرع.

أكمل الإقرار خلفه

بيان الضريبة:

الضريبة المستحقة على المبيعات

ضع في هذه الخانة الرقم المسجل في خانة الضريبة المستحقة الموجودة في جزء المبيعات (السابق بيانه).

- **الخانة الثانية**

الضريبة المخصومة

ضع في هذه الخانة الرقم المسجل في الضريبة المخصومة الموجودة في جزء المشتريات (السابق بيانه).

الخانة الثالثة

الضريبة المستحقة

ناتج طرح الرقم المسجل في خانة الضريبة المخصومة من الرقم المسجل في خانة الضريبة المستحقة على المبيعات.

- **الخانة الرابعة**

أي خصم من الإقرارات السابقة

هو الرصيد الدائن المنقول من إقرار الشهر السابق وعند الفحص يكون هو الرصيد الدائن الناتج عن الفحص.

- إذا كان ناتج الطرح في الضريبة المستحقة (خانة٣) بالموجب (+) تطرح من الرقم المسجل في (خانة٤) أى خصم من إقرارات سابقة ويوضع الناتج في (خانة٥)

الخانة الخامسة

دفع إذا وجد مبلغ يستحق السداد أو خصم إذا كان الناتج من زال دائنا.

- إذا كان ناتج الطرح في الضريبة المستحقة (خانة٣) بالسالب (+) تجمع على الرقم المسجل في (خانة٤) أي خصم من إقرارات سابقة ويوضع الناتج في (خانة٥) خصم.

الجزء الخاص بالإقرار:

إقرار

أصدرنا المستندات التالية خلال الفترة من   /   /   إلى   /   /

نوع	عدد	رقم مسلسل
فواتير ضريبة		
إشعارات إضافية		
إشعارات خصم		

اكتب تاريخ الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار من بدايتها إلى نهايتها.

فواتير ضريبية

ضع أمامها وتحت عمود عدد الفواتير الضريبة الصادرة عن تلك الفترة الضريبية مع ذكر الرقم المسلسل لأول فاتورة والرقم المسلسل لآخر فاتورة وذلك تحت عمود رقم مسلسل من   إلى

- افعل نفس الشيء لكل من خانتي إشعارات خصم وإشعارات إضافة.

الاسم بالكامل:

- اكتب اسمك بالكامل، وبعد أن تقرر بأن جميع بيانات الإقرار سليمة خلال الفترة التي سوف تحددها، وقع ثم وضح صفتك القانونية وتاريخ تقديم الإقرار.

اشهد أنا الموقع أدناه/

إن الإقرار صحيح وجميع بياناته سليمة ويتضمن الضريبة المستحقة الأداء عن جميع السلع المباعة أو التي تم التصرف فيها أو الخدمات الخاضعة للضريبة المباعة في جميع الأماكن حيث تباشر شركتي/ أو المنشأة الخاصة بي إعمالها خلال الفترة من .... إلى ....

التوقيع.............. الصفة .... التاريخ / / ٢٠٠

ملحوظة: بادر بتقديم الإقرار في المواعيد القانونية

ملحوظة : التأخير في دفع الضريبة يعرضك للضريبة الإضافية.

بيان المشتريات:

بيان المشتريات خلال شهر لسنة القيمة بالجنيه

م	رقم الفاتورة	تاريخها	القيمة	ضريبة المبيعات المحملة	بيان البائع	نوع السلعة أو الخدمة
١						
٢						
٣						
٤						
٥						
٦						

٧						
٨						
٩						
١٠						
١١						
١٢						
١٣						
١٤						
١٥						
١٦						
١٧						
١٨						
١٩						
٢٠						
٢١						

*يذكر تاريخ اليوم فقط ** ضع علامة صح أمام خانة قابلـــة أو غير قابلة للخصم.

عند عدم كفاية النموذج فاستيفاء بيان المشتريات يتم إرفاق كشوف إضافية لنفس النموذج.

إرشادات ملء بيان المشتريات

١- رقم الفاتورة

أ- بالنسبة للمحلى:- يشمل الفواتير الصادرة من البائع وبيان أذون تسليم السلعة أو مستندات أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة.

ب- بالنسبة للمستورد:- بيان شهادة الإفراج الجمركي.

٢- التاريخ- بالنسبة للمحلى تاريخ إصداره الفاتورة أو أية واقعة من وقائع البيع أيها أسبق المنصوص عليها في تعريف البيع (فاتورة/ إذن تسليم/ سداد ثمن). بالنسبة للمستورد تاريخ شهادة الإفراج الجمركي.

٣- القيمة:- بالنسبة للمشتريات من السوق المحلى هي القيمة المدفوعة فعلا لكافة المشتريات.

وبالنسبة للسلع المستوردة هي القيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافا إليها الضرائب والرسوم الأخرى.

٤- ضريبة المبيعات المحملة:

قابلة للخصم: قيمة الضريبة المحمل بها السلعة المشتراة والقابلة للخصم.

غير قابلة للخصم: قيمة الضريبة المحمل بها السلعة المشتراة أو الغير قابلة للخصم (الضريبة المحملة على سلع الجدول والخدمات)

٥- بيان البائع:

- الاسم: بالنسبة للمحلى يذكر اسم المسجل وغير المسجل أما بالنسبة للمستورد رقم شهادة الإفراج الجمركي.

- رقم التسجيل: وهو رقم تسجيل البائع.

٦- نوع السلعة أو الخدمة: بالنسبة للمحلى يذكر نوع السلع المشتراة أو الخدمة المؤداة، بالنسبة للمستورد يذكر وفقا للتوصيف الجمركي للسلعة.

موعد تقديم الإقرار الشهري:

- بالنسبة لمنتجي السلع العامة ومؤدى الخدمات والتجار

يقدم الإقرار وتؤدى الضريبة خلال الشهرين التاليين لإنتهاء شهر المحاسبة. على أن يقدم إقرار شهر إبريل من كل عام وتؤدى الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيه من نفس العام.

- بالنسبة لمنتجي سلع الجدول رقم(١).

يقدم الإقرار وتؤدى الضريبة خلال الشهر التالي لشهر المحاسبة.

يلتزم المسجل بتقديم الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعـا أو أدى خـدمات خاضـعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة.

الإقرار الضريبي

إقرار بضريبة المبيعات

(طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات لسنة ١٩٩١)

رقم التسجيل	الفترة	من	إلى

الأســـــــم:.................................. مقـــــــــــــــدم

لمأمورية:......................................

العنـــــــوان:.................................رقـــــــم نظـــــــام

التجزئة:.......................................

المبيعات

فئة الضريبة	سلع	خدمات	إجمالي القيمة	الضريبة
٥% ١٠%				
٢٥% %				
% %				
صفر				
إعفاء				

المشتريات

	فئة الضريبة	محلية	مستوردة	إجمالي القيمة	الضريبة المخصومة
قابلة للخصم الضريبي	٥% ١٠% ٢٥% % % %				
إعفاء غير قابلة للخصم الضريبي					

بيان الضريبة

الضريبة	الضريبة المخصومة	الضريبة المستحقة	أي خصم من الإقرار السابقة	خصم /الدفع

ملحوظة: بالنسبة للمنشآت ذات الفروع يتم تقديم إقرار مجمع للمركز الرئيسي والفروع وإقرار منفصل بمبيعات ومشتريات كل فرع.

* أكمل الإقرار خلفه

ظهر الإقرار

إقرار

أصدرنا المستندات التالية خلال الفترة من / / إلى / /

نوع	عدد	رقم المسلسل
فواتير ضريبية		
إشعارات إضافية		
إشعارات خصم		

الإسم بالكامل:...

أشهد أنا الموقع أدناه:

أن الإقرار صحيح وجميع بياناته سليمة ويتضمن الضريبة المستحقة الأداء عن جميع السلع المباعة أو التي تم التصرف فيها أو الخدمات الخاضعة للضريبة المباعة في جميع الأماكن حيث تباشر شركتي/ أو المنشأة الخاصة بي أعمالها خلال الفترة من:.................

إلى:

التوقيع:............. الصفة:.................. التاريخ: / /

ملحوظة: التأخير في تقديم الإقرار وسداد الضريبة المستحقة يعرضك للعقوبات المقررة بالقانون.

للاستخدام الرسمي

القيمة المدفوعة: الضريبة: الضريبة الإضافية:........................

تاريخ الدفع: / / إيصال رقم:................................

نقدا شيك

أمين الخزينة..................

روجع من:............................ تاريخ: / /

بيان المشتريات:

بيان المشتريات خلال شهر لسنه القيمة بالجنيه

م	رقم الفاتورة	تاريخها	القيمة	ضريبة المبيعات المحملة	بيان البائع	نوع السلعة أو الخدمة
١						
٢						
٣						
٤						
٥						
٦						
٧						
٨						
٩						
١٠						
١١						
١٢						
١٣						
١٤						
١٥						
١٦						
١٧						

١٨						
١٩						
٢٠						
٢١						

* يذكر تاريخ اليوم فقط ** ضع علامة صح أمام خانة قابلة أو غير قابلة للخصم.

عند عدم كفاية النموذج فاستيفاء بيان المشتريات يتم إرفاق كشوف إضافية لنفس النموذج.

المبحث الثاني

نظام الخصم الضريبي

أولاً : نظام الخصم الضريبي:

منعاً للتراكم والازدواج الضريبي فقد استحدث قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ نظام الخصم الضريبي ، حيث سمح القانون عند حساب الضريبة أن تخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع ما يلي:

- الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتـاج سـلعة خاضـعة للضريبة .
- الضريبة السابق تحميلها على ذات السلع المباعة بمعرفة المسجل في مرحلة التوزيع .
- ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من المبيعات.

ويعتبر نظام الخصم الضريبي أحد الأساليب الرقابية الهامة في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ، ويتلخص هذا النظام في أن البائع المسجل يحمل كافة مبيعاته بالضريبة (سواء كانت لمشتري مسجل أو غير مسجل) ، ويكون له الحق في أن يخصم الضريبة المحصلة على مبيعاته مما سبق له سداده من ضريبة على مدخلات إنتاجه المشتراة من مسجل آخر ، ويورد الفرق رفق إقراره الشهري

ويحقق هذا النظام هدفين في وقت واحد :

- فمن ناحية يبين مسار العمليات الإنتاجية التي أجريت على السلعة منذ نشأتها وحتى وصولها إلى المستهلك النهائي . ومن ثم فهذا النظام يعمل على محاربـة التهـرب الضريبي .

- ومن ناحية أخرى يتم تجنب الازدواج الضريبي الذي كان سائداً في ضريبة الاستهلاك الملغاة

وهو الأمر الذي يتضح أثره بدرجة أكبر بعد الانتقال لتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة .

مميزات الخصم الضريبي :

١- يمنع التراكم والازدواج الضريبي .
٢- يحول دون زيادة تكاليف الإنتاج أو التوزيع نتيجة تزايد الأعباء الضريبية
٣- يعمل على تحقيق ظروف تنافسية أفضل للسلع المصدرة للخارج .
٤- يوفر السيولة النقدية للنشاط .

حالات الخصم:

يتم الخصم الضريبي في الحالات الآتية :

- الضريبة السابق تحميلها على المدخلات القابلة للخصم :
  ١) السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة .
  ٢) مواد التعبئة والتغليف.
  ٣) ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة .
- الضريبة السابق سدادها على ذات السلع المبيعة بمعرفة المسجل عند البيع في مرحلة التوزيع
- الضريبة السابق تحميلها على مدخلات السلع المصدرة .
- الضريبة السابق تحميلها على مردودات المبيعات .
- الضريبة السابق تحميلها في حالة تعديل القيمة البيعية للسلعة بمعرفة المسجل .

الحالات التي لا يسري عليها الخصم :

لا يسري الخصم على الحالات الآتية :

١) الضريبة المسددة على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون

٢) الضريبة المسددة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون .

٣) الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقم (١) ، (٢) المرافقين للقانون .

٤) الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية والمهمات وقطع الغيار .

٥) الضريبة المسددة على المواد والسلع الوسيطة التي تدخل في إنتاج سلع معفاة أو غير خاضعة للضريبة .

٦) الضريبة المسددة على مدخلات السلع المباعة لجهات معفاة .

ومن الجدير بالذكر أنه لا يجوز إعمال مبدأ الخصم على حالات التهرب الضريبي .

شروط الخصم الضريبي :

ويشترط لإجراء هذا الخصم ما يلي :

(أ) أن تكون المدخلات من السلع الوسيطة (محلية الصنع أو مستوردة) الداخلة مباشرة في الإنتاج : وقد ذهبت مصلحة الضرائب على المبيعات إلى ضرورة أن تكون هذه السلع مخصصة للاستخدام المباشر في الإنتاج فلا يسمح بخصم الضريبية على السلع

المشتراة للاستخدام غير المباشر في الإنتاج كالأدوات وقطع غيار الأجهزة والمعدات الإنتاجية ومستلزمات تشغيلها اللازمة لممارسة النشاط .

وهذا التفسير لا يتمشى مع ما جاء به القانون من أن الضريبة على المدخلات هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبية . فهو ينصرف إذن على السلع التي تستخدم في الإنتاج بصفة عامة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، ومن ناحية أخرى فإن ميزة خصم الضريبة على هذه السلع مقررة أصلا كما سبق أن ذكرنا . لمنع تكرار ازدواج الضريبة . وبالتالي طالا أن المسجل قد قام بدفعها ولم يتم حسابها ضمن عناصر تكلفة المنتج النهائي فيجب أن يستفيد بهذا الخصم .

(ب) أن تكون المدخلات مشتراة من بائع مسجل : وأن يحتفظ المسجل بالفاتورة الضريبية (بالنسبة للمدخلات من السلع المصنعة محليا) أو شهادة الإجراءات الجمركية (بالنسبة للمدخلات من السلع المستوردة) .

ونظرا لأن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات كان يقتصر في بداية التطبيق بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة على المنتج الصناعي والمستوزد . فلا يمكن خصم الضريبة على المدخلات ، إلا إذا تم شراء هذه المدخلات من أي منهما ، فإذا تم الشراء من غيرهما . مثلا من تاجر الجملة فسوف يرتفع سعر بيع السلعة في السوق بمقدار ما سدده تاجر الجملة من ضريبة على منتجها الأصلي ، وما نشأ عن تكرار ازدواج الضريبة على مدخلاتها مما يؤدى بالتالي إلى إرهاق المستهلك النهائي . فمثلا إذا افترضنا أن سعر الضريبة على المبيعات ١٠ % وأن المنتج المسجل قام بشراء مدخلات تستخدم في صناعة السلعة بمبلغ ٢٢٠ جنيه من منتجها الأصلي (شاملة ضريبية المبيعات قدرها ٢٠ جنيها) ثم انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ١٨٠ جنيه ، ثم بيعت بهامش ربح قدره ١٥ % فإن سعر بيع ومقدار الضريبة يتحددان كما يلي :

اختلاف عبء الضريبة تتبعا لاختلاف مصدر الشراء

بيان التكلفة البيع والضريبة	الشـــراء مـــن منـــتج صناعي	الشراء مـــن تـــاجر جملة
تكلفة شراء المدخلات	٢٠٠	٢٢٠
تكلفة إضافية	١٨٠	١٨٠
جملة تكلفة السلعة	**٣٨٠**	٤٠٠
هامش ربح ١٥% افتراضي	٥٧	٦٠
ثمن السلعة للبائع	٤٣٧	٤٦٠
ضريبة المبيعات ١٠ %	٤٣,٧	٤٦,٠
ثمن السلع للمشترى	٤٨٠,٧	٥٠٦

ومن ذلك يلاحظ أن المنتج إذا اشترى المدخلات من منتج صناعى مسجل سيدفع ضريبة أقل مما لو اشترى تلك المدخلات من تاجر جملة وسيرتفع الثمن الذي يدفعه المستهلك في الحالة الثانية٢٥,٣ جنيه عن الثمن المناظر الحالة الأولى .

ولاشك أن علاج هذه المشكلة لا يتم إلا إذا انتقلنا إلى تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من مراحل تطبيق الضريبة ، حيث تصبح الضريبة مفروضة على الزيادة في قيمة السـلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها .

ولذلك نوصى لعلاج هذه المشكلة مؤقتا بــ : (السماح بخصم الضريبة المسددة على السلعة بمعرفة تاجر الجملة إلى منتجها الأصلي إذا استخدمها المسجل كمدخلات في إنتـاج سلعة أخرى ، وذلك وفقا للفاتورة الضريبية التي يحتفظ بها تاجر الجملة) .

(جـ) أن تكون المدخلات قد استخدمت في صناعة مخرجات خاضعة للضـريبة – سـواء تمت عملية التصنيع في نفس الفترة الضريبية أو في فترة أو فترات تالية فلا يسمح بالخصم إذا استخدمت المدخلات في صناعة مخرجات معفاة من الضريبة .

أما إذا استخدمت المدخلات في صناعة مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضـها معفي منها فإن الضريبة الواجب خصمها تتحدد بنسبة المدخلات الخاضعة للضـريبة إلـى إجمالي المخرجات .

ويثور التساؤل في هذه الحالة حول المخرجات المسعرة من قبل الدولة وتكون معفـاة من الضريبة كما هو الحال بالنسبة لإنتاج الطباعة الخاص بالمؤسسات الصحفية فكيف يـتم خصم الضريبة المسددة على بعض المدخلات المستخدمة في هذا الإنتاج .

أن المسجل في هذه الحالة لا يكون أمامه سوى تحمل هذه الضريبة الأمر الذي يؤدى في النهاية إلى تخفيض هامش ربحه .

ولذلك نوصى بتعديل القانون بحيث : " يسمح للمسجل الذي يتعامل فـي مخرجـات مسعرة وتكون معفاة من الضريبة باسترداد ما قد يسدده من ضريبة على المـدخلات التـي استخدمت في إنتاجها) .

(د) ألا تكون المدخلات من السلع أو الخدمات الواردة بالجدولين رقمي (١ ، ٢) فلا يجـوز خصم الضريبة المستحقة على هذه السلع والخدمات إذا ما استخدمت كمدخلات للسلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة كما لا يجوز خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات الداخلة في تصنيع تلك السلع والخدمات .

ويترتب على عدم سريان الخصم سالف الذكر ما يلي :

أ – عدم تمكين المسجل من خصم ما سبق تحمله على العميل مـن ضـريبة علـى مردودات مبيعاته من هذه السلع والخدمات ، الأمر الذي يؤدى إلى تحمل المسجل بهذه الضريبة إلى أن يتمكن من إعادة بيعها مرة أخرى .

ب – تكرار استحقاق الضريبة إذا ما استخدمت هذه السلع والخدمات كمدخلات في سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة إضافة إلى ارتفاع أسعار الضريبة على هذه المجموعة من السلع الواردة بالجدول رقم (١) .

جـ – السماح للمسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته على مدخلاته من هذه السلع والخدمات ضمن عناصر تكلفته الأمر الذي يؤدى في النهاية إلى زيادة أسعار بيع هذه السلع والخدمات .

على سبيل المثال إذا قام أحد الفنادق بتأجير أتوبيس سياحي لخدمة بعض النزلاء فإن الضريبة تستحق مرتين مرة مقابل الخدمة الفندقية للنزلاء ومرة أخرى مقابل خدمة شـركة النقل السياحي للفندق كما أن قيمة الفاتورة التي يحررها الفندق للنزلاء سوف تزداد بمقـدار الضريبة المسددة بمعرفته إلى شركة النقل السياحي ، وإذا قام الفنـدق بشـراء مسـتلزمات التشغيل الخاصة بالنزلاء والمطاعم محملة بضريبة المبيعات فلا يمكنه خصم هذه الضـريبة باعتبار أن هذه المستلزمات مدخلات لخدمة الفندقية التي يقدمها الفندق لعملائه ، ومن ثم لا يسرى عليها هذا الخصم ومؤدى ذلك ارتفاع قيمة الخدمة الفندقية التي قدمها الفندق لعملائـه بمقدار الضريبة المسددة بمعرفته على مستلزمات التشغيل .

وفي بعض الأحيان قد يصعب على المسجل معرفة قيمة الضريبة التي يجـب عليـه إضافتها إلى ثمن بيع الخدمة فمثلا إذا قام أحد المطاعم السياحية بشراء إحدى السلع الـواردة بالجدول رقم (١) ولتكن السكر الحر ودفع عنها الضريبة فكيف يمكنه تجزئة هذه الضـريبة على ما يقدمه من خدمات للعملاء .

ومن ناحية أخرى فإن أسعار بيع السلع التي تقدمها المطاعم السياحية محددة بمعرفـة وزارة السياحة . وإذا لم يتم تعديل بحيث تأخذ في الحسبان الضريبة المسددة على مـدخلات هذه السلع فمؤدى ذلك تخفيض نسبة مجمل الربح للمطعم .

الشروط الواجبة لإجراء الخصم الضريبي :

(أ) الشروط العامة :

١ – تقديم الإقرار الشهري في موعده القانوني مصحوبا بالسداد .

٢ – أن يتم بمعرفة المسجل أو وكيله دون غيرهما عند تحرير الإقرار الضريبي خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات والمشتريات من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع الخاضعة للضريبة ، وذلك – كما أوضحنا – ضمن بيانات الإقرار الشهري .

٣ – أن تكون الضريبة المخصومة عن مشتريات بغرض البيع أو مدخلات يتم استخدامها في تصنيع السلعة الخاضعة للضريبة .

٤ – أن تكون السلعة المراد خصم الضريبة المسددة عنها مشتراة من مسجل بموجب فاتورة ضريبية (صادرة باسم المسجل الذي يقوم بخصمها) مبين بها :

- اسم البائع ورقم تسجيله .
- رقم الفاتورة وتاريخها .
- مقدار الضريبة منفصلة عن السلع الوسيطة أو السلعة المشتراه بغرض البيع .

٥ – الاحتفاظ بالفواتير الضريبية الدالة على سداد الضريبة .

٦ – أن يتم الخصم في الإقرار في ذات الفترة الضريبية التي تم فيها الشراء .

(ب) شروط خصم الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات :

١ – ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة ويظهر ذلك في خانة التسويات .

٢ – أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلا وبالحالة التي بيعت عليها وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة الخاصة بالمنشأة وتم رد قيمتها إلى المشترى بما فيها الضريبة أو تعليتها لحسابه بالدفاتر الخاصة بمنشأتك .

٣ – أن تصدر إشعار خصم / إضافة مؤرخا ويحمل رقما مسلسلا مثبتا به بيانات كل من البائع والمشترى .

(جـ) شروط خصم الضريبة على المدخلات أو المشتريات بغرض البيع :

الضريبة على المدخلات القابلة للخصم التي يمكن خصمها من إجمالي الضريبة المستحقة على المبيعات خلال الفترة الضريبية هي :

أولا : كل ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محليا إذا ما كانت جميع مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة (بشرط حيازة فواتير ضريبية بتلك المبالغ) .

ثانيا : ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة عند الإفراج الجمركي خلال الفترة الضريبية ذاتها وفقا لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية .

ثالثا : ما سبق تحميله من ضريبة على ذات المشتريات التي يقوم المسجل بيعها في مرحلة التوزيع . سواء تمت عليه البيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها .

رابعا : إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات أو المشتريات بغرض البيع والقابلة للخصم تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهريا حتى يتم استنفاذها .

خامسا : إذا كانت بعض المخرجات (المبيعات من السلع) وليس كلها خلال الفترة الضريبية تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي :

١ – خصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها .

٢ – لا تخصم الضريبة على تلك المدخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضـــريبية أو بعدها .

٣ – تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في مخرجات بعضها خاضـــع للضريبة وبعضها معفي منها تبعا لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات .

ملحوظة :

يحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة في البندين السابقين (٢ ، ٣) إذا قام بخصمها في إقرارات سابقة .

(د) شروط خصم الضريبة في حالة تعديل القيمة بمعرفة المسجل :

إذا نتج عن المعاملات فيما بينك وبين مسجل آخر تعديل في قيمة المبيعات السابق سداد الضريبة عليها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار ، فعليك سواء كنت بائعا أو مشتريا إظهار ذلك بخانة التسويات بالإقرار المقدم منك خلال الشهر الذي حدث فيه التعديل بشرط توافر المستندات المؤيدة للتعديل وذلك على النحو التالي :

- **إذا كانت قيمة المبيعات عدلت بالزيادة يتبع الآتي :**
  - إذا كنت بائعا فيتم إضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضـــريبة المستحقة للمصلحة بالإقرار .
  - إذا كنت مشتريا فيتم خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات باعتبارها ضريبة على المدخلات .
- **إذا كانت قيمة المبيعات قد عدلت بالنقص يتبع الآتي :**
  - إذا كنت بائعا فيتم خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات من واقع الإقرار .

- إذا كنت مشتريا فعليك إضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقرارك .

أن تكون إشعارات الخصم والإضافة مؤرخة وتحمل رقما مسلسلاً .

- **البيانات الواجب توافرها في إشعارات الخصم والإضافة :**
  - عنوان البائع ورقم تسجيله .
  - اسم المشترى ورقم تسجيله أن وجد وعنوانه .
  - رقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها .
  - كافة البيانات اللازمة التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن وقيمة مبلغ التنزيل أو الإضافة وبيان منفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة وإيضاح سبب التعديل .

(هـ) شروط خصم الضريبة على السلع والخدمات المصدرة :

أولا : للمسجل خصم الضريبة على مدخلات السلع المصدرة للخارج بشرط:

١ – توافر أصول فواتير ضريبية موضحا بها الضريبة المسددة على المدخلات .

٢ – صورة إذن الإفراج الجمركي أو صورة شهادة الوارد مرفقا بها أصل قسيمة التحصيل الجمركي وذلك إذا كانت السلعة مستوردة .

٣ – صورة شهادة الصادر الجمركية المعتمدة والدائنة على التصدير .

ثانيا : للمسجل الذي يقتصر نشاطه على التصدير أو إذا كان نشاطه الغالب للتصدير فله الحق في رد الضريبة على مدخلاته أو مشترياته من السلع و / أو الخدمات .

تحصيل الضريبة وتوريدها :

نصت المادة (٣٢) من القانون على " على المسجل أداء حصيلة الضريبة دوريا للمصلحة رفق إقراره الشهري وفي ذات الموعد المنصوص عليه في المادة (١٦) من هذا القانون ،وذلك طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية وتؤدى الضريبة على

السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقا للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية ، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل ، وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها .

وهكذا ألزمت هذه المادة المكلفين المسجلين بأداء الضريبة على نحو دوري للمصلحة وفي ذات موعد تقديم الإقرار الشهري . أما بالنسبة للسلع المستوردة فيتم أداء الضريبة عليها في مرحلة الإفراج الجمركي بحيث لا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع إلا بعد سداد الضريبة المستحقة بالكامل .

ويعتبر إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقا لإحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة (مادة ٣٣) على أن تحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات .

كما أن المادة (٣٤) قد قررت أن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون يكون لها امتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون وذلك بالأولوية عل كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية .

ثانياً : الإعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات :

حددت المواد من ٢٤ – ٣٠ هذه الإعفاءات كما يلي :

مادة (٢٤) :يعفي من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقا لبيانات وزارة الخارجية :

١ – ما يشترى أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين) المعينين في الجداول التي تصدرها وزارة

الخارجية ، وكذلك ما يشترى أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر .

٢ – ما يشترى أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي ، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة . ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء طبقا للبندين (١) ، (٢) بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي ، وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية ، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد .

٣ – ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية ، وأثاث وأدوات منزلية ، وكذلك سيارة واحدة مستعملة لك موظف أجنبى من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقر في البند (١) من هذه المادة بشرط أن يتم الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء ، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مد هذا الأجل .

وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال والتصديق على .

مادة (٢٥) : يحظر التصرف في الأشياء التي أعفت طبقا لأحكام المادة السابقة في غر الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقا لحالة هذه الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد ما لم يقض نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك ، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك .

مادة (٢٦) : يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ا وى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية .

مادة (٢٧) : يعفي من الضريبة في الحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ما يأتى :

١ – العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية .

٢ – الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية .

٣ – المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة في حينها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .

٤ – الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج . (وذلك دون زوار مدينة بورسعيد ، انظر مادة ٨ من القانون).

٥ – الأشياء التي تم سداد الضريبية عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .

مادة (٢٨) : يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة في الحالتين الآتيتين :

١ – الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية .

٢ – ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي .

مادة (٢٩) : تعفي من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية في هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي ، وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها .

مادة (٣٠) : لا تسرى الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة .

كما أضاف القانون (٢) لسنة ١٩٩٧ والسابق الإشارة إليه مجموعة من الإعفاءات التي أوردها في الجدول (جـ) (راجع ثالثا من المادة (١) من القانون (٢) لسنة ١٩٧٧) .

ثالثاً : التهرب من الضريبة أو الشروع فيه :

نصت المادة (٤٣) من القانون على أنه مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضى بها قانون أخر ، فإنه يعاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيه بالحبس مدة لا تقل عن ستة شهور وبغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بالضريبة ، والضريبة الإضافية ، وتعويض لا يجاوز ثلاثة أمثال الضريبة . وإذا تعذر تقدير الضريبة قدرت المحكمة التعويض بما لا يجاز خمسين ألف جنيه . وفي حالة العود بجوز مضاعفة العقوبة والتعويض وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال .

لكن ما هي الأفعال التي جرمها القانون وأعتبرها تهربا من الضريبة أو شروعا فيه ؟ حددت المادة (٤٤) صور التهرب من الضريبة العامة على المبيعات كما يلي :

(١) عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .

(٢) بيع السلع أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة .

(٣) خصم الضريبة كليا أو جزئيا دون وجه حق بالمخالفة لإحكام وحدود الخصم

(٤) استرداد الضريبة أو محاولة استردادها كلها أو بعضها دون وجه حق .

(٥) تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعه أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها .

(٦) تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذا ظهرت فيها زيـادة تجـاوز ١٠ % عمـا ورد بالإقرار .

(٧) ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تجاوز ١٠ % .

(٨) عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة .

(٩) عدم إقرار المسجل عن السلع أو الخدمات التي استعملها أو استفاد منها في أغـراض خاصة أو شخصية .

(١٠) انقضاء ثلاثين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الإقرار عنهـا أو سدادها .

(١١) إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة .

على أن المادة (٤٥) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ قد قررت أنه لايجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبية إلا بناء على طلب الوزير أو من ينيبه ، ويجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في جرائم التهرب وذلك قبل صدور حكم في الدعوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة ، وفي حالة تكرار التهرب يجوز مضاعفة التعويض .

كما أن المادة (٤٦) قد قررت أنه في حالة وقوع أى فعل من أفعـال التهـرب مـن الضريبة من أحد الأشخاص المعنوية يكون المسئول عنه الشـريك المسـئول أو المـدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال .

وقد أشارت المادة (٤٧) من القانون في فقرتها إلى أنه يعد مـن حـالات التهـرب بالنسبة للسلع الواردة في الجدول (١) ، ويعاقب عليه بالعقوبات المقررة في هـذه المـادة الحالات الآتية :

أ) حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة ، ويفترض العلم إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه السلع المستندات الدالة على سداد الضريبة .

ب) تشغيل مصانع ومعامل إنتاج هذه السلع دون إخطار المصلحة .

جـ) وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها .

كذلك فإن الماد (٤٨) حظرت التصرف في السلع المعفاة من الضريبة أو أستعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال الخمس سنوات التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقا لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف ، ويعتبر التصرف المشار إليه دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة تهربا يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون .

على أنه قد لا يكون الفعل تهربا وإنما مخالفة لأحكام القانون دون أن يكون عملا من أعمال التهرب ولهذا فقد حددت المادة (٤١) ، (٤٢) العقوبات والتصرف حيال هذه التصرفات .

فقد نصت المادة (٤١) على أنه : "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه فضلا عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين ، كل من خالف أحكام الإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملا من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه وتعد مخالفة لإحكام هذا القانون الحالات الآتية :

١) التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة (١٦) من هذا القانون بما لا يجاوز ثلاثين يوما .

٢) تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تجاوز ١٠ % عما ورد بالإقرار .

٣) مخالفة الأحكام المنصوص عليها في المادة (١٥) من هذا القانون .

٤) ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة لا يجاوز ١٠ % لأسباب مبررة .

٥) عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .

٦) عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الإطلاع عليها .

كما أن المادة (٤٢) قد أجازت للوزير أو من ينيبه التصالح في المخالفات المنصوص عليها في المادة السابقة مقابل أداء الضريبة والضريبة الإضافية في حالة استحقاقهما وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها في المادة السابقة ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار .

رابعاً : رد الضريبة :

وفقا للقانون تلتزم مصلحة الضرائب على المبيعات برد الضريبة في موعد لا يجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الطلب ، وذلك بالنسبة للسلع المصدرة التي سبق تحصيل ضريبة عنها (لأنها تفرض عليها ضريبة بسعر صفر) ، كما قد تكون هناك ضرائب قد تم تحصيلها بطرية الخطأ فيلزم ردها ، وبالنسبة لرد الضريبة فيما يتعلق بالسلع المصدرة التي سبق تحصيل ضرائب عنها ، فقد حددت المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية الشروط الواجب توافرها لرد الضريبة في هذه الحالة وهي :

١ – أن تكون السلع قد تم شراؤها من مسجل ، وأن يكون لدى المشترى فاتورة ضريبية .

٢ – ألا تكون السلعة مستعملة

٣ – أن تكون السلع قد تم تصديرها بمعرفة مصلحة الجمارك .

٤ – على أن طالب الرد أن يرفق مع طلبه المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية ، وأن يحتفظ بسجل يقيد فيه بيانات السلع المصدرة ورقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير .

٥ – يجوز لمصلحة الجمارك في الحالات التي يتم فيها الاتفاق مع المصلحة أن ترد الضريبة على السلع المصدرة ، وعلى السلع المستوردة المعاد تصديرها للخارج ، سواء بحالتها ، أم استخدمت في مصنوعات محلية مصدرة إلى الخارج ، وذلك وفقا للإجراءات الجمركية في شأن البضائع المصدرة وفي جميع الأحوال لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التي كانت سارية وقت السداد وعلى ما تم تصديره بالفعل .

أما في حالة تحصيل الضريبة بطريق الخطأ فيلزم لردها قيام صاحب الشأن بتقديم طلب كتابي يوضح فيه قيمة الضريبة المصلحة بالخطأ وسببه وذكر الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ مع إرفاق المستندات المؤيدة لطلبه .

خامساً : إسقاط الضريبة على المبيعات :

قضت المادة (٥١) من القانون بجواز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة على الممول المسجل لديها . وذلك في حالات محددة كما يلي :

يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة على المسجل ، وذلك في الأحوال الآتية :

١ – إذا قضى نهائيا بإفلاسه وأقفلت التفليسة .

٢ – إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالا .

٣ – إذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدى المدين .

٤ – إذا توفي من غير تركـــــة .

وتختص بالإسقاط لجان يصدر بتشكيلها إقرار من الوزير ، وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة ، ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح .

حالة تطبيقية:

البيانات التالية تتعلق بإحدى الشركات الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات والتي تقوم بإنتاج أجهزة منزلية خاضعة للضريبة العامة على المبيعات بسعر ٢٥% وتقوم ببيعها في السوق المحلى بالإضافة إلى التصدير للأسواق الخارجية، وذلك عن شهر مارس ٢٠٠٣.

أولا: رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب على المبيعات لدى المجموعة في أول الشهر ٢٨٥٠٠جنيه (مدين).

ثانيا: مجموع عمود الضريبة بيومية المبيعات في نهاية الشهر ١٨٠٠٠٠جنيه.

ثالثا: مجموع عمود مردودات المبيعات بيومية مردودات ومسموحات المبيعات بلغ ٣٠٠٠٠جنيه.

رابعا: مجموع عمود المسموحات المبيعات بيومية مردودات ومسموحات المبيعات نتيجة خصم تعجيل الدفع ٢٠٠٠٠ جنيه.

خامسا: مجموع عمود المبالغ في يومية الصادرات عن الشهر ٢٠٠٠٠٠جنيه.

سادسا: مجاميع أعمدة المبالغ في يومية المشتريات المحلية ويومية المشتريات المستوردة كانت على النحو التالي في نهاية الشهر:

اليومية	القيمة بدون ضريبة المبيعات			ضريبة المبيعات	
	معفاة	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم	غير قابلة للخصم	قابلة للخصم
المشتريات المحلية	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	-	١٥٠٠٠
المشتريات المستوردة	-	-	١٠٠٠٠٠	-	٢٥٠٠٠

سابعا: مسموحات المشتريات نتيجة خصم تعجيل الدفع القابلة للخصم الضريبي ١٠٠٠٠ جنيه والضريبة الخاصة بها ١٠٠٠جنيه.

والمطلوب:

١-إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن الشهر.

٢- إعداد إقرار الضريبة العامة على المبيعات عن الشهر.

١- ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر مارس ٢٠٠٤

بيـــــــــان	القيمة بدون الضريبة		الضريبة العامة على المبيعات	
	جزئي	كلي	جزئي	كلي
١ – المبيعات:				
سلع خاضعة لسعر ٢٥%	٧٢٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠	
سلع خاضعة بسعر صفر	٢٠٠٠٠٠		---	
		٩٢٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠
تسويات ضريبية:				
مردودات مبيعات				
خصم نقدي على المبيعات	(٣٠٠٠٠)			
	(٢٠٠٠٠)		(٧٥٠٠)	
			(٥٠٠٠)	
صافي المبيعات/ الضريبة		(٥٠٠٠٠)		(١٢٥٠٠)
ع.م		٨٧٠٠٠٠		١٦٧٥٠٠
٢- المشتريات:				
محليـــــة:				
معفاة	١٠٠٠٠			
غير قابلة للخصم	٦٠٠٠٠		–	
قابلـــة للخصـــم	١٥٠٠٠٠		–	

البيان				
للضريبي			١٥٠٠٠	
مستوردة: قابلة للخصم الضريبي	١٠٠٠٠٠		٢٥٠٠٠	
تسويات ضريبية :		٣٢٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
خصم نقدي على المشتريات		(١٠٠٠٠)		(١٠٠٠)
صافي المشتريات / الضريبة المخصومة		٣١٠٠٠٠		٣٩٠٠٠
الضريبة المستحقة عن الشهر (١) – (٢)				١٢٨٥٠٠
رصيد حـ/جاري المصلحة في ٢٠٠٣/٣/١ (مدين)				(٢٨٥٠٠)
				١٠٠٠٠٠

إقرار بضريبة المبيعات

(طبقاً القانون ١١ لسنة١٩٩١)

المبيعات قبل إضافة ضريبة المبيعات

فئة الضريبة	سلع	خدمات	إجمالي القيمة	الضريبة
%٥	–	–	–	–
%١٠	٧٢٠٠٠٠	–	٧٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
%٢٥	٢٠٠٠٠٠	–	٢٠٠٠٠٠	–
صفر	–		–	
إعفاء	–	–	–	–
			٩٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
			تسويات ضريبية	(١٢٥٠٠)
			الضريبة المستحقة	١٦٧٥٠٠

المشتريات قبل إضافة ضريبة المبيعات

	فئة الضريبة	محلية	مستوردة	إجمالي القيمة	الضريبة المخصومة
قابلة للخصم الضريبي	%٥		–	–	
	%١٠		–		
	%٢٥	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠
		--	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
إعفاء				١٠٠٠٠	
غير قابلة للخصم				٦٠٠٠٠	
إجمالي				٣٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
تسويات ضريبية					(١٠٠٠)
الضريبة المستحقة					٣٩٠٠٠

بيان الضريبة

الضريبة المستحقة على المبيعات	الضريبة المخصومة	الضريبة المستحقة	أي خصم من الإقرارات السابقة	تدفع / (خصم)
١٦٧٥٠٠	٣٩٠٠٠	١٢٨٥٠٠	(٢٨٥٠٠)	(١٠٠٠٠٠)

الفصل الثالث

الانتقال بالضريبة إلى مرحلة التجزئة

أوردت مصلحة الضرائب على المبيعات في كتيب صادر عنها ، الملاحظات التالية عند بدء الانتقال إلى تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من ضريبة المبيعات ، كما تم عرض نفس البيانات والملاحظات على موقع المصلحة على شبكة الإنترنت :

أولا : أن أسعار السلع سوف لا تتأثر عند الانتقال إلى مرحلة التجزئة في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ولن يكون هناك تأثير حقيقي على أسعار السلع والخدمات للمستهلك النهائي وذلك للأسباب الآتية

- القضاء على التراكم الضريبي الناشئ من عدم استطاعة المنتجين الصناعيين في الوقت الحالي خصم الضريبة على مدخلات إنتاجهم المشتراة من التجار غير المسجلين مما يساهم في خفض تكلفة الإنتاج نتيجة السماح للتجار المسجلين بإصدار فواتير ضريبية.
- تمكين التاجر من استرداد ما سبق سداده من ضريبة على مشترياته من الضريبة المحصلة عند بيع السلع مما يؤدى إلى خفض تكلفة البيع.
- عدم قيام التاجر بتربيح الضريبة المسددة للمنتج وبالتالي انخفاض سعر البيع الزيادة الناتجة لاحتساب الضريبة على القيمة المضافة لا تنسحب على المستهلك لان التاجر في الوضع الحالي يقوم بتربيح الضريبة ونقل عبئها للمستهلك.

ثانيا: بيان السلع والخدمات والجهات التي لن تتأثر بالانتقال لتجارة التجزئة في ضريبة المبيعات

١. في حالة الانتقال لتجارة التجزئة لن يتأثر ما يلي

- جميع السلع المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات

وهي سلع جدول (١) حيث إنها تخضع للضريبة مرة واحدة عند البيع من المصنع أو الاستيراد

- جميع الخدمات لان الأصل هو عدم خضوع الخدمات إلا ما نص عليه في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون وحتى الخدمات غير الخاضعة لن تتأثر أسعارها بالانتقال لان الخدمات تباع اغلبها للمستهلك النهائي مباشرة.

- الإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية

- الإعفاءات المقررة بنص القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ في المواد من ٢٤ إلى ٢٩ مرفق بيان بنص المواد من ٢٤ إلى ٢٩ من القانون.
- منتجات لا تخضع أساسا للضريبة لكونها منتجات غير صناعية لعدم إجراء أي عمليات صناعية عليها مثل المنتجات الزراعية والتعدينية ومنتجات المحاجر الخ

- الصادرات لن تتأثر بمد الضريبة لمرحلة التجزئة حيث تفرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج وسوف يتمكن المصدرون من استرداد الضريبة على مشترياتهم من التجار المسجلين.
- لا تستحق الضريبة على ما تستورده مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة اللازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل هذه الجهات وبالتالي فإنها لن تتأثر بالانتقال إلى مرحلة التجزئة.

مرفق رقم ١

الأصناف المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات

ولن تتأثر أسعارها

منتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية

زيوت نباتية مدعومة للطعام ثابتة سائلة أو جامدة أو منتقاة أو مكررة

منتجات مطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج

محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم

محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من أسماك فيما عدا الكافيار وإبداله والأسماك المدخنة

الخضر والفواكه والبقول والحبوب والملح التوابل المجهزة والمعبأة أو المعلبة الطازجة أو المجمدة أو المحفوظة عدا المستورد منها

الحلاوة الطحينية والطحينة

المأكولات التي تصنعها وتبيعها المطاعم والمحال غير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة

الخبز المسعر بجميع أنواعه

الغاز الطبيعي وغاز البوتين(البوتاجاز) وإن كان معبأ في عبوات مهيأة للبيع بالتجزئة

بقايا ونفايات صناعة أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك محضـــرات علفية فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة الكساء الشـــعبي الذي تقوم بتوزيعه وزارة التموين والتجارة الداخلية

عجائن الورق ونفايات ورق وورق مقوى مصنوعات قديمـــة مـــن ورق وورق ومقوى صالحة فقط لصنع الورق

ورق صحف وورق طباعة وكتابة

كتب ومذكرات جامعية

صحف ومجلات

المكرونة المصنعة من الدقيق العادي

الذهب الخام بند ٠٠١٢٠٨٧١ بالتعريفة الجمركية المنسقة الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤م

سفن أعالي البحار الواردة قرين البنود المبينة فيما يلـــي بالتعريفـــة الجمركيـــة المنسقة الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤.

مسلسل	بند التعريفة
١	١٠ ١٠ ٠١ ٨٩
٢	١٠ ٢٠ ٠١ ٨٩
٣	١٠ ٣٠ ٠١ ٨٩
٤	١٠ ٩٠ ٠١ ٨٩
٥	٣٠ ٠٠ ٠٢ ٨٩

الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزائها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية سواء كانت هي و محركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها ومعداتها والخدمات التي تقدم لها مستوردة أو محلية وذلك طبقا للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية

العسل الأسود

اسماك الرنجة المدخنة

المسلسل رقم ٨ من الجدول رقم ١ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

الأدوية التي يصدر بإعفائها قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الصحة

الأصناف المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات ولن تتأثر أسعارها

المسلسل رقم ٩ من الجدول رقم ١ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

المقاعد ذات عجل آلية الحركة وأجزاؤها وقطعها المنفصلة وغيرها من أعضاء الجسم الصناعية وأجهزة تسجيل السمع للصم وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عاهة

مرفق رقم ٢

سلع الجدول رقم (١)المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م

الشاى

السكر

البيرة

المياه الغازية

التبغ ومنتجاته

منتجات نفطية

الكحوليات ومنتجاته

الأدوية

الزيوت النباتية للطعام

زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية

الأسمنت

مرفق رقم (٣)

خدمات خاضعة ولن تتأثر أسعارها

الخدمات الواردة بالجدول رقم(٢)المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها

خدمات شركات النقل السياحي

خدمات التلكس والفاكس

النقل المكيف بين المحافظات أتوبيس- سكة حديد

خدمات إقامة العروض الخاصة بالصوت والضوء

خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء

خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة

خدمات التليفون والتلغراف المحلى للجمهور، الحكومة، الكبائن، غيرها

خدمات الاتصالات الدولية اللاسلكي والأقمار الصناعية وغيرها) لاسلكي السيارات مثل تلغراف دولي مكالمات تليفونية دولية نقل المعلومات لاسلكي سيارات محلى أو دولي غيره

خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية سلكية ولا سلكية وغيرها

خدمات التشغيل للغير

خدمات تأجير السيارات الملاكي

خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة

خدمة الوساطة لبيع العقارات

- خدمات البريد السريع
- خدمات استخدام الطرق
- خدمة الوساطة لبيع السيارات

مرفق رقم (٤)

جهات لن تتأثر أسعار احتياجاتها المحلية أو المستوردة من السلع أو الخدمات حسب الأحوال

- السلع والمعدات والأجهزة والخدمات اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها للجهات الآتية:

وزارة الدفاع

وزارة الداخلية

الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربي

الهيئة العربية للتصنيع

هيئة الأمن القومي

- الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية

ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي

الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج في حدود الإعفاء الجمركي

ما يستورد للاستعمال الشخصي لذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية

ما يشترى أو يستورد للبعثات الدبلوماسية وأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجانب بشرط المعاملة بالمثل ووفقا للحدود والاشتراطات الواردة بالقانون

مرفق رقم(٥)

منتجات غير خاضعة للضريبة العامة على المبيعات

ولن تتأثر أسعارها :

جميع المنتجات الزراعية بحالتها

جميع منتجات الأرض بحالتها

التعدينية- البترولية الخ

أثر الانتقال إلى المرحلتين الثانية والثالثة على مختلف الأطراف

أولا بالنسبة للمنتج الصناعي

- انخفاض تكلفة الإنتاج بالقضاء على الازدواج الضريبي الحالي الناتج عن عدم القدرة على خصم الضريبة السابق سدادها على السلع والخامات المشتراة من التجار نظرا لأن التجار غير مسجلين في الوقت الحالي بالضريبة يعتقد البعض أن الازدواج الضريبي الحالي يصل من ١٥%-٣٠% من عبء الضريبة في بعض الصناعات
- إنتاج وحدات أكثر بنفس مبلغ راس المال العامل
- بيع السلعة بثمن أقل
- قدرة تنافسية اكبر
- ربحية متزايدة

ثانيا بالنسبة للتاجر

- إمكانية استرداد الضريبة السابق سدادها للمنتج الصناعي أو المستورد عند بيع السلعة للمستهلك أو الوسيط وذلك بخصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته نظرا لتسجيله وتكليفه بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات
- تنخفض بالتالي تكلفة الشراء بقيمة الضريبة المستردة وبالتالي يستطيع شراء عدد وحدات اكثر بنفس رأس مال ماله العامل

- زيادة الطلب على معاملاته نتيجة إقبال المنتجين الصناعيين للشراء منه لأنه بعد تسجيله بمصلحة الضرائب على المبيعات سيكون قادرا على إصدار فاتورة ضريبية تمكن هؤلاء المنتجين من استرداد ما سبق وان سددوه من ضريبة على مدخلات إنتاجهم بخصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم
- انخفاض تكلفة تمويل الشراء الاقتراض- تكلفة الفرصة البديلة الناتج عن عدم تمويله للضريبة لأنه سوف يسمح له باستردادها بخصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته زيادة ربحية التاجر

ثالثا: بالنسبة للمستهلك النهائي

- لن تتأثر أسعار السلعة بالزيادة على الإطلاق بل سوف تنخفض في كثير من الأحيان نتيجة انخفاض تكلفة الإنتاج والتوزيع
- حصوله على مزيد من الخدمات نتيجة قدرة الدولة على تمويل اوجه الإنفاق المختلفة الناتج عن زيادة الموارد السيادية من الضريبة
- ومن الملاحظ أن المستهلك يتحمل الآن ومنذ فرض الضريبة سنة ١٩٩١ بعبء الضريبة كاملا يقوم كل من المنتجين والتجار بنقل عبء الضريبة إليه.

رابعا : بالنسبة للدولة

- زيادة موارد الدولة بالضريبة المفروضة على القيمة المضافة ربح التوزيع فقط أحكام الدولة لجميع حلقات إنتاج وتوزيع السلع والخدمات

الخاضعة للضريبة مما يؤدى إلى أحكام عمليات التحصيل وزيادة الموارد الناتجة عن مكافحة التهرب الضريبي.

- أحكام الرقابة والحد من التهريب يؤدى إلى تحقيق السلام والأمن الاجتماعي للقضاء على ظاهرة إثراء البعض على حساب موارد الدولة.

الخلاصة

إذا كان الانتقال إلى تطبيق المرحلتين سوف يؤدى إلى خفض تكلفة الإنتاج والتوزيع وبالتالي انخفاض أسعار السلع والخدمات للمستهلك النهائي وزيادة عمليات الإنتاج والتوزيع مما يؤدى إلى تنشيط السوق وأحكام عمليات التحصيل مما يؤدى إلى زيادة موارد الدولة وبالتالي قدرتها على الإنفاق المتزايد لمواجهة احتياجات الجماهير وخفض عجز الموازنة فإن ذلك يعتبر مبررا للإسراع بالانتقال وان الوقت الحالي يعتبر مناسبا للانتقال.

ملحوظة هامة:

بافتراض إن سلوك التجار عند الانتقال كان غير سوى غير قانوني؛ أي احتفظ التجار بنفس مبلغ الربح الذي يحصلون عليه في الوقت الحالي بالرغم من استردادهم له أو خصمهم إياه من الضريبة المحصلة من المستهلك النهائي فإن اثر ذلك على الأسعار سنكون بزيادة ٠,٣% فقط على المستوى العام للأسعار دون الأخذ في الاعتبار اثر القضاء على الازدواج الضريبي القائم حاليا.

وهذا التصرف سوف يتم السيطرة عليه خلال فترة زمنية قصيرة عند أحكام سيطرة الجهاز الضريبي على المجتمع الضريبي حيث يعتبر هذا التصرف المعيب تهربا في حكم الضريبة لان التاجر في هذه الحالة يحصل على الضريبة مرتين مره من الدولة بالخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته ومرة من المستهلك عند البيع ضمن ثمن السلعة أو الخدمة.

كما يقضى على ذلك أيضا تضافر أجهزة الدولة خاصة أجهزة وزارة التموين بالتعاون مع أجهزة وزارة المالية في الفترة الأولى للتطبيق .

صدر قانون المبيعات سنة ١٩٩١ وفرضت الضريبة كاملة على كافة السلع إلا ما يعفي بقانون منذ البداية كل من المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى لخدمة خاضعة للضريبة والتاجر

بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة إذا بلغ حد التسجيل المقرر قانونا.

ولاعتبارات إدخال الضريبة في المجتمع المصري بشكل متدرج رؤى قصر التطبيق في المرحلة الأولى على تكاليف المنتج والمستورد ومؤدى الخدمة الخاضعة للضريبة فقط دون التاجر حتى ينتظم المجتمع الضريبي ويؤهل الجهاز الضريبي لسلامة التطبيق.

ونص القانون على أن يكون الانتقال بقرار جمهوري على أساس أن الانتقال عمل إجرائي لتنظيم التحصيل وليس فرضا لضريبة جديدة.

كان من المقرر الانتقال إلى مرحلة التجزئة منذ عام ١٩٩٣ حيث استطاع الجهاز الضريبي خلال مدة التطبيق منذ عام ١٩٩١ حتى الآن من تنظيم نفسه وتطوير أداءه

مستخدما أدوات التكنولوجيا الحديثة وأكتسب خلالها ثقة منظمـــات رجـــال الأعمـــال والغرف والاتحادات.

كما ساعد التطبيق على انتظام مجتمع الضريبة حيث وصل الالتزام في هـــذه الضريبة إلى ما يزيد عن ٩٦%من عدد المسجلين بها.

ماذا يعنى الانتقال:

- تكليف التاجر بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة إذا بلغ رقم أعماله خلال السنة السابقة للتطبيق ١٥٠,٠٠٠ جنيه خلال التسجيل
- لن يتأثر بالانتقال إلى مرحلة التجزئة ما يلي:

أولا : جميع السلع المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات وهي :

الأصناف المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات ولن تتأثر أسعارها

منتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية

زيوت نباتية مدعومة للطعام ثابتة سائلة أو جامدة أو منتقاة أو مكررة

منتجات مطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج

محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم

محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من أسماك فيمـــا عـــدا الكافيـــار وإبداله والأسماك المدخنة

الخضر والفواكه والبقول والحبوب والملح والتوابل المجهـزة والمعبـأة أو المعلبـة الطازجة أو المجمدة أو المحفوظة عدا المستورد منها

الحلاوة الطحينية والطحينة

المأكولات التي تصنعها وتبيعها المطاعم والمحال غير السياحية للمسـتهلك النهـائي مباشرة

الخبز المسعر بجميع أنواعه

الغاز الطبيعي وغاز البوتين البوتاجاز وإن كان معبأ في عبوات مهيأة للبيع بالتجزئة

بقايا ونفايات صناعة الأغذية

أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك محضرات علفية فيما عدا ما يسـتخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة

الكساء الشعبي الذي تقوم بتوزيعه وزارة التموين والتجارة الداخلية

عجائن الورق ونفايات ورق وورق مقوى ومصنوعات قديمة من ورق وورق مقوى صالحة فقط لصنع الورق.

ورق صحف وورق طباعة وكتابة

كتب ومذكرات جامعية

صحف ومجلات

المكرونة المصنعة من الدقيق العادي

الذهب الخام بند ٠٠١٢٠٨٧١ بالتعريفة الجمركية المنسقة الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤.

الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزائها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطـائرات داخـل الـدائرة

الجمركية سواء كانت هي و محركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها ومعداتها والخدمات التي تقدم لها مستوردة أو محلية وذلك طبقا للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية

- العسل الأسود

اسماك الرنجة المدخنة

سفن أعالي البحار الواردة قرين البنود المبينة فيما يلي بالتعريفة الجمركية المنسقة الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤.

مسلسل	بند التعريفة
١	٨٩ ٠١ ١٠ ١٠
٢	٨٩ ٠١ ٢٠ ١٠
٣	٨٩ ٠١ ٣٠ ١٠
٤	٨٩ ٠١ ٩٠ ١٠
٥	٨٩ ٠٢ ٠٠ ٣٠

المسلسل رقم ٨ من الجدول رقم ١ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

الأدوية التي يصدر بإعفائها قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الصحة

الأصناف المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات ولن تتأثر أسعارها

المسلسل رقم ٩ من الجدول رقم ١ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

المقاعد ذات عجل آلية الحركة وأجزاؤها وقطعها المنفصلة وغيرها من أعضاء الجسم الصناعية وأجهزة تسجيل السمع للصم وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عاهة

ثانيا: سلع الجدول رقم ١ المرافق للقانون حيث إنها تخضع للضريبة مرة واحدة عند البيع من المصنع أو الاستيراد وهي :

سلع الجدول رقم (١)المرافق للقانون رقم ١١ لسنة١٩٩١

الشاي

السكر

البيرة

المياه الغازية

التبغ ومنتجاته

منتجات نفطية

الكحوليات ومنتجاته

الأدوية

الزيوت النباتية للطعام

زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية

الأسمنت

ثالثا:خدمات خاضعة سواء كانت خاضعة أوغير خاضعة لأن الخدمات الخاضعة تباع للمستهلك النهائي مباشرة وهي

خدمات خاضعة ولن تتأثر أسعارها الخدمات الواردة بالجدول رقم ٢ للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها

خدمات شركات النقل السياحي

خدمات التلكس والفاكس

النقل المكيف بين المحافظات أتوبيس- سكة حديد

خدمات إقامة العروض الخاصة بالصوت والضوء

خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء

خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة

خدمات التليفون والتلغراف المحلى للجمهور، الحكومة، الكبائن، غيرها

خدمات الاتصالات الدولية اللاسلكي والأقمار الصناعية وغيرها) لاسلكي السيارات مثل تلغراف دولي مكالمات تليفونية دولية نقل المعلومات لاسلكي سيارات محلى أو دولي غيره

خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية سلكية ولا سلكية وغيرها

خدمات التشغيل للغير

خدمات تأجير السيارات الملاكي

خدمات البريد السريع

خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة

خدمات استخدام الطرق

خدمة الوساطة لبيع العقارات

خدمة الوساطة لبيع السيارات

رابعا: الإعفاءات المقررة بنص القانون رقم ١١ لسنة١٩٩١ في المواد من إلي ٢٩ وهي :

- **جهات لن تتأثر أسعار احتياجاتها المحلية أو المستور من السلع أو الخدمات حسب الأحوال**

السلع والمعدات والأجهزة والخدمات اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها للجهات الآتية:

وزارة الدفاع

وزارة الداخلية

الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربي

الهيئة العربية للتصنيع

هيئة الأمن القومي

الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية

ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي

الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج في حدود الإعفاء الجمركي

ما يستورد للاستعمال الشخصي لذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية

ما يشترى أو يستورد للبعثات الدبلوماسية وأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجانب بشرط المعاملة بالمثل ووفقا للحدود والاشتراطات الواردة بالقانون

خامسا: الإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول والمنظمات الأجنبية والاتفاقيات البترولية والتعدينية

سادسا : الصادرات لن تتأثر لخضوعها للضريبة بسعر صفر

سابعا: مشروعات المناطق الحرة

ثامنا : كافة المنتجات الزراعية والحيوانية ومنتجات الأرض التعدينية وغيرها

ملحوظة

من المعلوم إن الخاضع حاليا للضريبة العامة على المبيعات ٤٠% فقـط مـن حجم الإنتاج السلعي

والسلع التي سوف تخضع للتعامل مع المراحل التالية وفقا للتوضيح السابق في حدود ١٦%فقط

مثال:

يوضح المثال التالي المعاملة الضريبية عند المراحل التالية للضريبة وأثره على تنشيط حركة السوق وخفض التكلفة وزيادة معدل دوران البضاعة وربحيـة متزايـدة للتاجر وسعر أقل للمستهلك النهائي

بإفتراض سلعة يقوم المنتج الصناعي ببيعها بمبلغ ١٠٠ جنيه تحصل عليهـا ضـريبة مبيعات بواقع ١٠% وإن ربح التاجر بواقع ١٠ في المائة منه لحصولهم عند الانتقـال على فاتورة ضريبية تسمح لهم بالخصم بينما هم في الوقت الحالي لا يرغبـون فـي الشراء منه لأنه لا يستطيع منحهم فاتورة ضريبية

ويترتب على ذلك شراء وحدات أكثر بنفس رأس المال العامل

كما أن سعر بيع البضاعة سينخفض نتيجة انخفاض التكلفة، وهذا يعمل علـى خلـق طلب جديد لمبيعات التاجر مما يؤدي إلى زيادة معدل دوران البضاعة وبالتالي تنشيط حركة السوق.

كما أنه لن تتأثر أرباح التاجر بل سوف تزيد نتيجة خلق طلب جديد على مبيعاته من المنتجين والمصدرين وشراؤه للسلع بثمن منخفض نسبيا من المنتج مما يزيد من مقدرته التنافسية .

بالنسبة للمستهلك

كما أوضحنا إن سعر البيع للمستهلك لن تتأثر بالزيادة على الإطلاق

بل ينخفض بأثر القضاء على تكرار وازدواج الضريبة عند المنتج الصناعي وتخفيض تكلفة التوزيع عند التاجر

بالنسبة للدولة

ستزيد إيرادات الدولة بقيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة للسلعة بمعرفة التاجر

ما هي متطلبات التطبيق من التجار عند الانتقال

تسجيل اسمه بمصلحة الضرائب على المبيعات

الاحتفاظ والسجلات القائمة حاليا في المنشأة دون طلب دفاتر جديدة فكل المطلوب منه أن يكون الدفاتر التالية

دفتر بيان المشتريات : حتى يستطيع خصم الضريبة السابق سدادها

دفتر بيان المبيعات : ليوضح الضريبة المحصلة

دفتر ملخص ضريبة المبيعات : يوضح فيه الضريبة الواجب سدادها للمصلحة بالفرق بين الضريبة على مدخلاته من الضريبة المحصلة عند البيع.

دليل الخصم الضريبي (*)

مقدمة:-

منعاً للتراكم والازدواج الضريبي فقد استحدث قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ نظام الخصم الضريبي، حيث سمح لك القانون عند حساب الضريبة أن تخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاتك من السلع:-

* الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة.
* الضريبة السابق تحميلها على ذات السلع المباعة بمعرفة المسجل في مرحلة التوزيع.
* ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من المبيعات ؛

<u>أولاً: مميزات الخصم الضريبي</u>

١- يمنع التراكم والازدواج الضريبي.

٢- يحول دون زيادة تكلفة الإنتاج أو التوزيع بأعباء ضريبية متزايدة.

٣- يعمل على تحقيق ظروف تنافسية أفضل للسلع المصدرة للخارج.

٤- يوفر السيولة النقدية للنشاط.

<u>ثانياً: حالات الخصم</u>

١- الضريبة السابق تحميلها على المدخلات القابلة للخصم:-

* السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة.
* مواد التعبئة والتغليف.
* ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة.

١- الضريبة السابق تحميلها على ذات السلع المبيعة بمعرفة المسجل عند البيع في مرحلة التوزيع

٢- الضريبة السابق تحميلها على مدخلات السلع المصدرة.

(*) من إصدارات مصلحة الضرائب على المبيعات .

٣- الضريبة السابق تحميلها على مردودات المبيعات.

٤- الضريبة السابق تحميلها في حالة تعديل القيمة البيعية للسلعة بمعرفة المسجل.

٥- الضريبة السابق تحميلها في حالة تعديل القيمة البيعية للسلعة بمعرفة المسجل.

ثالثاً: لا يسرى الخصم على :

١- الضريبة المسددة على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرفق للقانون.

٢- الضريبة المسددة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرفق للقانون.

٣-الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقم ٢،١ المرفقين للقانون.

٤- الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية والمهمات وقطع الغيار.

٥- الضريبة المسددة على المواد والسلع الوسيطة التي تدخل في إنتاج سلع معفاة أو غير خاضعة للضريبة.

٦- الضريبة المسددة على مدخلات السلع المباعة لجهات معفاة.

هذا ومن الجدير بالذكر أنه لا يجوز إعمال مبدأ الخصم على حالات التهرب الضريبي.

رابعاً: الشروط الواجبة لإجراء الخصم الضريبي

(أ) الشروط العامة

١- تقديم الإقرار الشهري في موعده القانوني مصحوباً بالسداد.

٢- أن يتم بمعرفة المسجل أو وكيله دون غيرهما عند تحرير الإقرار الضريبي خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات والمشتريات من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع الخاضعة للضريبة ، وذلك-كما أوضحنا- ضمن بيانات الإقرار الشهري.

٣- أن تكون الضريبة المخصومة عن مشتريات بغرض البيع أو مدخلات يتم استخدامها في تصنيع السلعة الخاضعة للضريبة.

٤- أن تكون السلعة المراد خصم الضريبة المسددة عنها مشتراة من مسجل بموجب فاتورة ضريبية (صادرة باسم المسجل الذي يقوم بخصمها) مبين بها:

* اسم البائع ورقم تسجيله.
* رقم الفاتورة وتاريخها.
* مقدار الضريبة منفصلة عن السلع الوسيطة أو السلعة المشتراة بغرض البيع.

٥- الاحتفاظ بالفواتير الضريبية الدالة على سداد الضريبة.

٦- أن يتم الخصم في الإقرار في ذات الفترة الضريبية التي تم فيها الشراء

(ب) شروط خصم الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات

١- ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة ويظهر ذلك في خانة التسويات.

٢- أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً وبالحالة التي بيعت عليها وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة الخاصة بالمنشأة وتم رد قيمتها إلى المشترى بما فيها الضريبة أو تعليتها لحسابه بالدفاتر الخاصة بمنشأتك.

٣- أن تصدر إشعار خصم / إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشترى.

(ج) شروط خصم الضريبة على المدخلات أو المشتريات بغرض البيع

الضريبة على المدخلات القابلة للخصم التي يمكن خصمها من إجمالي الضريبة المستحقة على المبيعات خلال الفترة الضريبية هي:-

أولا: كل ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات من السع المصنعة محلياً إذا ما كانت جميع مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة (بشرط حيازة فواتير ضريبية بتلك المبالغ).

ثانياً: ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة عند الإفراج الجمركي خلال الفترة الضريبية ذاتها وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية.

ثالثاً: ما سبق تحميله من ضريبة على ذات المشتريات التي يقوم المسجل ببيعها في مرحلة التوزيع. سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

رابعاً: أذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات أو المشتريات بغرض البيع والقابلة للخصم تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفاذها.

خامساً: إذا كانت بعض المخرجات (المبيعات من السلع) وليس كلها خلال الفترة الضريبي تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي:-

١- خصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

٢- لا تخصم الضريبة على تلك المدخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

٣- تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي منها تبعاً لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات.

ملحوظة:-

يحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة في البندين السابقين (٢،٣) إذا قام بخصمها في إقرارات سابقة.

(د) شروط خصم الضريبة في حالة تعديل القيمة بمعرفة المسجل

إذا نتج عن المعاملات فيما بينك وبين مسجل آخر تعديل في قيمة المبيعات السابق سداد الضريبة عليها بالزيادة أو بالنقص بعد تقديم الإقرار، فعليك سواء كنت بائعاً أو مشترياً إظهار ذلك بخانة التسويات بالإقرار المقدم منك خلال الشهر الذي حدث فيه التعديل بشرط توافر المستندات المؤيدة للتعديل وذلك على النحو التالي:-

-إذا كانت قيمة المبيعات عدلت بالزيادة يتبع الآتي:

*إذا كنت بائعاً فعليك إضافة الزيادة في ضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقرارك.

*إذا كنت مشترياً فلك خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاتك بإعتبارها ضريبة علـــى المدخلات.

أن تكون إشعارات الخصم والإضافة مؤرخة وتحمل رقماً مسلسلاً.

- البيانات الواجب توافرها في إشعارات الخصم والإضافة:

*عنوان البائع ورقم تسجيله.

* اسم المشترى ورقم تسجيله أن وجد وعنوانه.

***كافة البيانات** اللازمة التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن وقيمة مبلغ التنزيـــل أو الإضــــافة وبيان منفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة وإيضاح سبب التعديل.

(هـــ) شروط خصم الضريبة على السلع والخدمات المصدرة:-

أولاً: للمسجل خصم الضريبة على مدخلات السلع المصدرة للخارج بشرط:

١- توافر أصول فواتير ضريبية موضحاً بها الضريبة المسددة على المدخلات.

٢- صورة إذن الإفراج الجمركي أو صورة شهادة الوارد مرفقاً بها أصل قسيمة التحصـــيل الجمركي وذلك إذا كانت السلعة مستوردة.

٣- صورة شهادات الصادر الجمركي المعتمدة والدالة على التصدير.

ثانياً: للمسجل الذي يقتصر نشاطه على التصدير أو إذا كان نشاطه الغالب للتصدير فله الحق في رد الضريبة على مدخلاته أو مشترياته من السلع و/أو الخدمات.

*فئات سلع الجدول رقم(١) المرفق للقانون.

*فئات الخدمة الخاضعة للضريبة الواردة بالجدول رقم (٢) المرفق للقانون.

*بيان السلع المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات.

*بيان السلع التي تخضع لفئة ٥% .

*بيان السلع التي تخضع لفئة ٢٥%.

*بيان سلعة السيارات والفئات الخاضعة لها.

السعر العام للضريبة "الفئة العامة" ١٠% على السلع المصنعة المحلية أو المستوردة بخلاف الواردة بهذا الدليل فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها، ويحدد الجدول رقم (٢) المشار إليه سعر الضريبة على الخدمات.

السلع المعفاة
من الضريبة العامة على المبيعات

* منتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.
* زيوت نباتية (مدعومة) للطعام، ثابتة، سائلة، أو جامدة، أو منقاة، أو مكررة.
* منتجات مطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
* مخضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم.
* محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الأسماك فيما عدا الكافيار وإبداله والأسماك المدخنة.
* الخضر والفواكه والبقول والحبوب والملح والتوابل المجهزة والمعبأة أو المعلبة الطازجة أو المجمدة أو المحفوظ عدا المستورد منها.
* الحلاوة الطحينية والطحينة.
* المأكولات التي تصنعها وتبيعها المطاعم والمحال غير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة.
* الخبز المسعر بجميع أنواعه.
* الغاز الطبيعي وغاز البوتان (البوتاجاز) وإن كان معبأ في عبوات مهيأة للبيع بالتجزئة.
* بقايا ونفايات صناعة الأغذية، أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.
* الكساء الشعبي الذي تقوم بتوزيعه وزارة التموين والتجارة الداخلية.

* عجائن الورق ونفاية ورق وورق مقوى، مصنوعات قديمة من ورق وورق مقوى صالحة فقط لصنع الورق.

* ورق صحف وورق طباعة وكتابة.

* كتب، ومذكرات جامعية.

* صحف ومجلات.

* المكرونة المصنعة من الدقيق العادي.

* الذهب الخام.

* العسل الأسود.

* اسماك الرنجة المدخنة.

* سفن أعالي البحار.

* الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية، سواء كانت هي ومحركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها ومعداتها والخدمات التي تقدم لها مستوردة أو محلية، وذلك طبقاً للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٣.

سلع تخضع لفئة الضريبة العامة على المبيعات بواقع ٥%

وهي :-

*بن وان كان محمصا أو منزوعاً منه الكافيين، قشور بن وغلالاته، أبدال البن المحتوى على بن بأية نسبة كانت.

*جميع المنتجات المصنعة من الدقيق والحلوى من عجين عدا الخبز المسعر بجميع أنواعه.

* الصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي.

*أسمدة.

*مطهرات ومبيدات الحشرات والفطريات والأعشاب الضارة ومضادات الإنبات وسموم الفئران، للأغراض الزراعية.

*حبس.

*خشب منشور طولياً ألواحاً أو مسطحا أو مشرحاً، وألواح الخشب المتعاكس (كوانتر)، وألواح الخشب الحبيبي والمضغوط، دون تصنيع إضافي.

*قضبان وعيدان من حديد للبناء، وخردة وفضلات من حديد صب أو حديد أو صلب، بلوم وبليت.

سلع تخضع لفئة الضريبة العامة على المبيعات بواقع ٣٥%

وهي:-

*تليفزيون ملون أكثر من ١٦ بوصة وإن كان مندمجاً معه أي جهاز آخر.

*ثلاجات وأجهزة تبريد سعتها أكثر من ١٢ قدم للاستعمال المنزلي وثلاجات عرض للمحال التجارية

والفنادق، وما يستخدم من هذه الأصناف في الأماكن الأخرى.

*ديب فريزر (المجمدات) سعة ١٠ قدم فأكثر.

*أجهزة تسجيل وإذاعة الصوت، وأجهزة إذاعة الصوت والصورة أو إذاعة وتسجيل الصوت والصورة .

*كاميرات تصوير وأجزاؤها.

*محضرات عطور أو تطرية (كوزماتيك) أو تجميل ومنتجات معدة للعناية بالجلد أو الشعر.

*حوامل مسجلة للصوت والصورة (شرائط فيديو)

سلعة السيارات سيارات الركوب سعة السلندرات أكثر من ١٦٠٠ سم٣ أو ذات المحركات الدوارة ، وسيارات نقل البضائع والأشخاص معاً وسيارات الجيب وسيارات رحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة، ومقطورات مجهزة للرحلات.

يلاحظ أن:

السعة اللترية بالنسبة لسيارات الركوب هي الفيصل في تحديد فئة ضريبة المبيعات الواجبة التطبيق :-

١- سيارات ركوب سعة السلندرات حتى ١٩٠٠ سم٣	١٥%
٢- سيارات ركوب سعة السلندرات من ١٦٠١ سم٣ حتى ٢٠٠٠سم٣	٣٠%
٣- سيارات الركوب أكثر من ٢٠٠٠ سم٣	٤٥%
٤- سيارات رحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة تخضع لفئة	٤٥%
٥- سيارات نقل البضائع	١٠%
٦- سيارات نقل البضائع والأشخاص معاً تخضع لفئة	٣٠%
٧- سيارات الجيب تخضع لفئة	٣٠%
٨- مقطورات مجهزه للرحلات تخضع لفئة	٣٠%
٩- عربات إسعاف ونقل الموتى والمطافي تخضع لفئة	١٠%
١٠- عربات خاصة لنقل الأشخاص بملاعب الجولف وما يماثلها من مركبات أخرى تخضع لفئة	٢٥%

معالجة المخزون السلعي

أولا: المخزون لدى التجار:

ويكون المخزون على إحدى الصور التالية:

١- مخزون لدى التاجر بمقتضى فواتير ضريبية صادرة من مسجل وواضح بها قيمة الضريبة السابق سدادها.

٢- مخزون لدى التاجر بمقتضى فواتير من مسجل شاملة ضريبة المبيعات.

وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة السابق تحصيلها عن طريق معامل الضريبة طبقاً للنظام المحدد بهذا الدليل.

٣-مخزون لدى التاجر بفاتورة من غير مسجل.يتم إتباع أسلوب المعالجة الواردة بهذا الدليل.

٤- ألا يكون لدى التاجر فواتير عن مشترياته.وفي هذه الحالة لا يسمح بخصم الضريبة.

وسوف نتناول ذلك بالتفصيل فيما يلي:-

١- التاجر الذي لديه فواتير ضريبية لمشتريات بغرض البيع صادرة من مسجل (منتج صناعي أو مستورد) وواضح بها ضريبة المبيعات المسددة سيتم الخصم لهذه الضريبة باعتبارها ضريبة على المشتريات وذلك وفقاً لقواعد الخصم الواردة بالقانون.

٢- التاجر الذي لديه فواتير ضريبية لمشتريات بغرض البيع صادرة من مسجل شاملة الضريبة ودون تحديد الضريبة سيتم خصم الضريبة على المشتريات وفقاً للآتي:-

(أ) تحديد قيمة المخزون حيث تكون شاملة ضريبة المبيعات.

(ب) يتم تحديد معامل الضريبة لكل فئة ضريبية وفقاً لما يلي:-

معامل الضريبة = فئة الضريبة / ١٠٠+فئة الضريبة

مثلاً فئة الضريبة هي ١٠%

يكون معامل الضريبة لفئة ٥% هو = ٥ / ١٠٠+٥= ١/٢١ وهكذا...

(ج) ولتحديد قيمة الضريبة المحملة على المخزون يتبع الآتي:-

قيمة المخزون السلعي x معامل الضريبة

مثال :

بافتراض أن قيمة المخزون ١٠٠٠ جنيه وفئة الضريبة ١٠% تكون

قيمة الضريبة الواجب خصمها =١٠٠٠ x ١/١١ = ٩١ جنيه

وذلك وفقاً لقواعد الخصم الواردة بالقانون

التاجر الذي لديه فواتير ولكن من غير مسجل لمشتريات بغرض البيع:

في هذه الحالة يتم الرجوع إلى السلع ذاتها فإذا كانت من السلع الخاضعة والمفترض سبق سداد الضريبة عليها ويقوم بإنتاجها مسجلين سيتم خصم الضريبة على المشتريات بنسبة ٧٥%من قيمة الضريبة المحسوبة على المخزون السلعي.

مثال:

بافتراض أن قيمة المخزون ١٠٠٠ جنيه وفئة الضريبة ١٠% تكون الضريبة المسموح بخصمها

=قيمة المخزون السلعي x معامل الضريبة للفئةx ٧٥% = ١٠٠٠x١/١١ x٧٥%

=١٨و٦٨ جنيه

إذن تكون الضريبة المسموح بخصمها من الضريبة المحصلة على المبيعات =١٨و٦٨ جنيه.

وذلك في ضوء قواعد الخصم الواردة بالقانون.

٤- لا يسمح بالخصم في حالة عدم توافر فواتير المشتريات.

ثانياً: مبررات التخلص من عبء الضريبة السابق سدادها على المخزون:

١- منع حدوث ازدواج ضريبي بسبب احتساب الضريبة على مراحل التجارة على السلع السابق تحميلها بالضريبة.

٢- تجنب حدوث أي ارتفاع في الأسعار بأي حال من الأحوال.

ثالثاً: الحالات التي تستبعد من بيان المخزون:

١- السلع المخزنة خارج البلاد أو في المخازن الخاصة بالجمارك أو الخازن المعفاة من الضرائب لأنها لم تحصل عليها ضريبة بعد.

٢- السلع التي لا ينتظر الإفراج عنها من الجمارك.

٣-السلع التي تم الإفراج عنها من الجمارك للتصدير.

الحالات التي لا يسمح فيها بالخصم:

١- السلع الاستثمارية (الرأسمالية) مثل المباني والمصانع والمعدات وتجهيزات المكاتب والمحال اللازم للمشروع.

٢- المخزون المستهلك من العدد والأدوات والمهمات.

٣- الأدوات المكتبية للاستخدام الخاص.

٤- سلع الجدول رقم (١).

رابعاً: كيف يتم إعداد النموذج ١٢٣ ض.ع.م

بيانات المنشأة

- اسم المنشأة

يذكر اسم المنشأة

- الرقم الضريبي

يذكر رقم التسجيل في الضرائب

- خانة يوم / /

يحدد التاريخ الذي تم فيه جرد المخزون وهو اليوم السابق لتحصيل الضريبة.

بيانات الجدول... وفقاً لرقم العمود

(١) يدرج بهذا العمود الرقم / المسلسل للصنف.

(٢) يدرج بهذا العمود صنف المخزون تفصيلا مثلا تليفزيون ملون ٢١ بوصة.

(٣) يدرج بهذا العمود بيانات فاتورة الشراء (ان وجدت)

(١/٣) يذكر رقم فاتورة الشراء.

(٢/٣) يذكر تاريخ فاتورة الشراء.

ويتم تكرار كتابة رقم وتاريخ الفاتورة في حالة تعدد اصناف المشتريات.

(٤) يدرج بهذا العمود بيانات البائع

(١/٤) يذكر اسم بائع السلعه.

(٢/٤) يذكر رقم تسجيلة في الضرائب كلما أمكن.

ويتم تكرار اسم البائع ورقم تسجيله عند تعدد أصناف المبيعات.

(٥) يدرج بهذا العمود بيانات الكميه

(١/٥) يذكر عدد الوحدات الموجودة بالمخزن.

(٢/٥) تذكر وحدة العدد مثال "طن- كيلو -تليفزيون- ثلاجة-الخ"

(٦) يدرج بهذا العمود سعر الشراء

يذكر سعر شراء الوحدة من واقع فاتورة الشراء شامل ضريبة المبيعات وذلك بالنسبة للأصناف المحملة بضريبة مبيعات.

(٧) يدرج بهذا العمود إجمالي القيمة

يتم حساب إجمالي القيمة على النحو التالي:

الإجمالي =الكمية (عمود رقم ١/٥) X سعر شراء الوحدة (عمود رقم ٦)

تذكر : يتم تدوين إجمالي القيمة في الخانة الفرعية التي تمثل المعاملة الضريبية للصنف.

(٨) يدرج بهذا العمود الضريبة المقدرة أو المحسوبة وفقاً لما يلي:-

(أ) ضع الضريبة الظاهرة بالفاتورة الضريبية في حالة توافرها.

(ب) في حالة تتوافر فاتورة ضريبة (من مسجل) شاملة الضريبة ضع ناتج ضرب القيمة المدرجة بالعمود ٤/٧ X المعامل الضريبي المناسب.

(ج) في حالة توافر فاتورة غير ضريبية (من غير مسجل) ضع ناتج ضرب القيمة المدرجة بالعمود ٤/٧ X المعامل الضريبي المناسب X ٧٥%

خامساً: متى يقدم بيان بالمخزون السلعي (نموذج ١٢٣) ض.ع.م) (مرفق):

يقدم بيان المخزون السلعي عن يوم ٢٠٠١/٦/٣٠ وهو اليوم السابق لتحصيل الضريبة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من هذا التاريخ.

على أن يتم الإقرار عن جملة المبالغ والضريبة المسحوبة على قيم المخزون ضمن أول إقرار يقدم للمصلحة مرفقاً به بيان الجرد الموضح لذلك (نموذج ١٢٣ ض.ع.م).

مع العلم بأن :

*أن عدم تقديم بيان المخزون السلعي (نموذج ١٢٣ ض.ع.م) في الموعد المحدد، والإقرار عن الضريبة المحسوبة عن قيمة المخزون ضمن أول إقرار ضريبي (نموذج ١٠ ض.ع.م) يقدم للمصلحة لا يمكنك من الاستفادة من حق الخصم.

*ويعتد بقوائم الحاسب الآلي للمخزون وترفق بالنموذج "١٢٣ ض.ع.م".

*يتمتع بميزة الخصم المسجلين الجدد الذين يتقدموا للتسجيل خلال المهلة المحددة للتسجيل قانوناً، ويشترط لتمتعهم بهذه الميزة تقديم بيان المخزون على النموذج ١٢٣ ض.ع.م خلال الفترة المحددة لذلك والإقرار عن جملة المبالغ والضريبة المحسوبة على المدخلات ضمن أول إقرار للمصلحة.

*سيتم التحقق من صحة ما ورد ببيان المخزون السلعي بمعرفة مأموري الفحص بالمصلحة من خلال الزيارات الميدانية.

*مع الأخذ في الاعتبار عدم تربيح (تضمين) الضريبة المحسوبة والتي يتم خصمها ضمن سعر البيع عند التطبيق في المراحل التالية حتى لا تتعرض للعقوبات الواردة بالقانون لأنه في هذه الحالة تكون مخالفاً ويؤدى هذا التصرف إلى رفع الأسعار على المستهلك.

*لا يسمح بالخصم في حالة عدم توافر فواتير للمشتريات.

دليل رد الضريبة والإعفاء منها(*)

أولاً رد الضريبة

١- رد الضريبة للمسجلين

رد الرصيد الدائن نتيجة التصدير

يتقدم المسجل بطلب لرد الضريبة إلى مأمورية الضرائب على المبيعات المسجل بها مرفقاً به كافة المستندات المؤيدة للرد وهي:-

أ- قرار بالمسئولية عن بيانات الطلب والمستندات المرفقة به.

ب- على المسجل الذي يطلب رد الرصيد الدائن لأول مره أن يدم اقرار يفيد بأن الشركة تقوم بالتصدير بصفة منتظمة مرفق به صورة آخر ميزانية.

ج- لمستندات الدالة على سداد ضريبة المبيعات على مدخلات الإنتاج وهي:

-أصل الفواتير الضريبية وذلك إذا كانت السلعة محلية.

-صورة إذن الإفراج الجمركي وصورة شهادة الأوراد مرفقاً بها اصل قسيمة التحصيل الجمركي وذلك إذا كانت السلعة مستوردة.

د- صورة شهادة الصادر الجمركية المعتمدة والمستندات الدالة على تمام التصدير.

٢-رد الضريبة لغير المسجلين :يتقدم طالب الرد بطلب لرد الضريبة للمأمورية الواقع نشاطه في دائرة اختصاصها مرفقاً به كافة المستندات المؤيدة للرد وهي:-

أ- إقرار بالمسئولية القانونية عن بيانات الطلب والمستندات المرفقة به.

ب- المستندات الدالة على سبق سداد ضريبة المبيعات وهي أصل الفواتير إذا كانت الساعة محلية.

ج_ صورة إذن الإفراج الجمركي أو صورة شهادة الوارد مرفقاً به أصل قسيمة التحصيل الجمركي إذا كانت السلعة مستوردة.

(*) من إصدارات المصلحة

د- المستندات الدالة على التصدير وهي صورة معتمدة من شهادة الصادر الجمركية "نموذج ١٣ جمارك"مخصصة لرد ضريبة المبيعات ومعتمدة في المكان المخصص لذلك بما يفيد تمام التصدير.

هـ- مستندات أخرى يتم طلبها عند الحاجة إليها وهي:

-بوليصة الشحن في حالة التصدير جواً أو بحراً.

-البوصلة في حالة التصدير براً.

-فواتير البيع للخرج.

-كشف التعبئة.

٣- رد الضريبة للمغادرين

حيث يحق لمغادر البلاد استرداد الضريبة على مشتريات من السلع لذا عليك إتباع ما يلي:

١- الحصول على نماذج رد الضريبة للمغادرين من المأمورية التابع لها نشاطك .

٢- الإطلاع على جواز سفر المغادر.

٣- إصدار فاتورة ضريبية للمغادر موضحاً بها قيمة السلع والضريبة المسددة ووصف السلع المباعة.

٤- تحرير نموذج رد الضريبة من أصل وصورتين يعطى الأصل وصوره للمغادر ويتم الاحتفاظ لديك بصورة من النموذج لإغراض المراجعة الضريبية.

دليل الزائر المغادر للبلاد

يوضح هذا الدليل كيف يمكن الشراء من المسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وكيف يمكنك استرداد الضريبة على السلع المشتراة من داخل البلاد وتكون بصحبتك عند مغادرتك للخارج.

وللاستفادة من هذا النظام يتم مراعاة الآتي:-

١- يمكنك شراء السلع من المناطق والأسواق الحرة بدون سداد ضريبة المبيعات على أن تنقل السلع على منفذ المغادرة تحت إشراف الجمارك وتسلم لك في جمرك المغادرة عند السفر.

٢- يمكنك الشراء من المسجلين مع إبلاغهم برغبتك في استرداد الضريبة.

٣- إطلاع البائع المسجل على جواز السفر للتأكد من أحقيتك في الإستفادة بنظام رد الضريبة.

٤- الحصول على نموذج رد الضريبة مستوفي من البائع وموضحا به تفاصيل السلع المشتراة وقيمة السلع والضريبة المسدد عنها بالإضافة إلى الفاتورة الضريبية الموضح بها مبلغ الضريبة المسددة.

٥- الحد الأدنى لقيمة السلع المشتراة التي يطبق بشأنها هذا النظام هو ما يعادل مبلغ ١٠٠٠ دولار أمريكي بالجنيه المصري أو بالعملات الأخرى.

٦- السلع المشتراة التي تخضع لهذا النظام لابد أن يتم خروجها إلى خارج البلاد بصحبتك خلال ٣شهور من تاريخ الشراء.

٧- عند الوصول إلى ميناء المغادرة "نرجو ان يكون قبل موعد السفر بوقت كاف حتى يتسنى اتخاذ الإجراءات اللازمة لاسترداد الضريبة" يتم عرض المشتريات على موظف الجمرك المسئول بالمنفذ الجمركي عند المغادرة لمعاينة السلع المشتراة ومطابقتها على نموذج الرد واعتماد المستندات السابق الحصول عليها من البائع.

٨- بعد مطابقة السلعة والمستندات المسلمة لكم من البائع "الفاتورة ونموذج رد الضريبة" بمعرفة موظف الجمرك المختص واعتماد بما يفيد "لا مانع من الرد"....عليك التقدم إلى فرع البنك المختص بجمرك المغادرة بهذه المستندات حيث يقوم البنك برد الضريبة السابق سدادها في الحال " مع خصم المصاريف الإدارية المقررة".

٩- إذا تعذر استرداد الضريبة من البنك الموجود بميناء المغادرة يمكنك تسليم مستندات رد الضريبة "الفاتورة ونموذج رد الضريبة" للموظف المختص بالمنفذ الجمركي والذي

سيقوم بدوره بإرسالها لإدارة رد الضريبة بالمصلحة حتى يتم إرسال شيك بمبلغ الضريبة بالجنيه المصري على عنوانك الموضح بنموذج الرد بعد خصم المصاريف الإدارية المقررة وذلك خلال ٣ شهور من تاريخ المغادرة.

مع ملاحظة أنه يشترط في السلع المشتراة أن تكون غير مستعملة وفي حالة استعمال السلع المشتراة داخل البلاد لا يحق لك استرداد الضريبة عنها.

٤- إجراءات رد الضريبة لجهات معفاة "المحصلة بالخطأ".

في حالة قيام إحدى الجهات المعفاة بسداد ضريبة المبيعات بطريق الخطأ يتبع الآتي:-

أ- في حالة الرد لجهات دبلوماسية يتم ذلك الرد وفقاً لما يلي:

١- أن يكون البيع قد بم محملاً بالضريبة ولدى طالب الرد فاتورة ضريبية.

٢- يتقدم طالب الرد بطلب إلى إدارة المراسم بوزارة الخارجية لرد الضريبة السابق سدادها.

٣- تقوم إدارة المراسم بوزارة الخارجية بالتصديق على ذلك الطلب ومخاطبة الإدارة العامة للإعفاءات بمبدأ المعاملة بالمثل لإبداء رأيها في الإعفاء.

٤- في حالة موافقة المصلحة على الإعفاءات يتقدم طالب الرد إلى إدارة رد الضريبة بطلب لرد ما سبق سداده من ضريبة مرفقاً به المستندات المؤيدة لطلبه (فاتورة ضريبية – موافقة الإدارة العامة للإعفاءات...)

ب-في حالة الرد لجهات معفاة طبقاً للمادة ٢٩ من الفاتورة رقم١١ سنة ١٩٩١.

يتقدم طالب رد الضريبة بطلب للمأمورية المختصة مرفقاً به المستندات الآتية:

١- شهادة الإعفاء معتمدة من الإدارة العامة للإعفاءات.

٢-الفواتير الدالة على سبق سداد الضريبة.

٣- أية مستندات أخرى يتطلبها الرد.

ثانياً: الإعفاء من الضريبة

للاستفادة من الإعفاءات المقررة بالقانون يتبع الآتي:-

١- بالنسبة للاتفاقيات الدولية والبترولية والتعدينية:

أ- تقدم الجهة طالبة الإعفاء بطلب مرفقاً به الاتفاقية التي يستند إليه للإعفاء وذلك على الإدارة العامة للإعفاءات بالمصلحة لإبداء الرأي.

ب- صدر الإدارة العامة إعفاءات خطاب للجهة طالبة الإعفاء بما انتهي إليه الرأي من إعفاء أو عدمه.

ج-قدم الجهة طالبة الإعفاء ذلك الخطاب على البائع لشراء السلع أو الخدمة معفية من الضريبة في حالة ما إذا كان الرأي قد انتهي بالإعفاء.

د- إذا تعلق الأمر بإعفاء أشخص وفقاً لتلك الإتفاقيات يتم الشراء بفاتورة ضريبة ثم تتقدم الجهة التي يتبعها طالب الإعفاء بطلب على الإدارة العامة للإعفاءات لتقرير الإعفاء في حالة توافر شروطه وبالتالي يتم رد الضريبة السابق سدادها من إدارة رد الضريبة المختصة.

٢- بالنسبة لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والسفارات والقنصليات والمفوضيات يتبع الآتي:-

أ- النسبة للسفارات والمفوضيات والقنصليات:-

-تتقدم الجهة بطلب إلى إدارة المراسم بوزارة الخارجية للتصديق عليه وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل.

-تقوم إدارة المراسم بوزارة الخارجية بمخاطبة الإدارة العامة للإعفاءات لإصدار خطاب الإعفاء في حالة توافر شروطه.

ب- بالنسبة للأشخاص الدبلوماسيين يتبع الآتي:-

-يتم الشراء من البائع بفاتورة ضريبية ثم يتقدم طالب الإعفاء من خلال سفارته إلى إدارة المراسم بوزارة الخارجية للتصديق على الإعفاء وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل.

- تقوم إدارة المراسم بمخاطبة الإدارة العامة للإعفاءات بكتاب موضحاً به مبـدأ المعاملـة بالمثل ومرفقاً به صورة الفواتير معتمدة من إدارة المراسم لبحث الأحقية في الإعفاء وبالتالي يتم رد الضريبة السابق سدادها في حالة توافر شروط الإعفاء.

- يتقدم طالب الرد على إدارة رد الضريبة بموافقة الإدارة العامة للإعفاءات على الإعفاء مع مستندات الرد لاسترداد ما سبق سداده.

٣- بالنسبة للإعفاءات الخاصة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي يتبع الآتي:-

أ-تتقدم الجهة المختصة بشهادة موقعة من المفوض بالتوقيع إلى الإدارة العامـة للإعفـاءات متضمنة السلع والخدمات اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي.

ب-تقوم الإدارة العامة للإعفاءات ببحث الشهادة والتحقق من توافر شروط الإعفاء وفي حالة توافر تلك الشروط تصدر شهادة بذلك.

ج-تتقدم الجهة الصادر لها شهادة الإعفاء إلى الموارد أو البائع للشراء معفياً من الضريبة.

دليل نظم التجزئة(*)

مقدمة

يلتزم كافة المسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات بإصدار فواتير ضريبية لكل عملية بيع حتى يتسنى لهم حساب الضريبة على المبيعات (المخرجات) إلا أنه إذا ما كان البيع يتم مباشرة للمستهلك فإن ذلك قد يشكل صعوبة في بعض الأحيان

ولتجنب صعوبة إصدار فواتير ضريبة عند كل عملية بيع تم وضع نظم مبسطة لحساب الضريبة على المبيعات بالنسبة لتجارة التجزئة، وهذه النظم لا تخل بالقواعد الأساسية في المحاسبة على الضريبة على المبيعات، كما لا تغل يد المصلحة في رفض إتباعها إذا ما أرتأت قدرة التاجر على إتباع النظام الأصلي .

وفي جميع الأحوال لا يمكن لتاجر التجزئة إتباع أي من النظم غلا بعد الحصول على موافقة صريحة من المصلحة عند تغييره النظام.

وتستخدم تلك النظم للمحاسبة على ضريبة المبيعات (المخرجات) على تجارة التجزئة فقط بمعنى أن التاجر الذي يتعامل في تجارة تجزئة وجملة معاً لا يجوز له إتباع تلك النظم في تجارة الجملة

ولأغراض هذه النظم يعد تاجر التجزئة كل من يبيع أو يورد سلعاً و/أو يؤدى خدمة خاضعة للضريبة للمستهلك مباشرة.

كيف يستخدم هذا الدليل؟

هذا الدليل يوضح أهم القواعد والإجراءات المشتركة وكيفية حساب ضريبة المبيعات لكافة نظم التجزئة وهناك دليل لكل نظام يوضح تفصيلاً طريقة الحساب والسجلات المطلوبة.

(*) من إصدارات المصلحة .

التعريفات المستخدمة في نظم التجزئة:

تاجر التجزئة:

تاجر التجزئة هو كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع سلع و/أو يؤدي خدمات خاضعة للضريبة العامة على المبيعات للمستهلك النهائي مباشرة.

الحصيلة اليومية: (جملة المتحصلات) :

هي إجمالي قيمة المبيعات اليومية شاملة ضريبة المبيعات سواء كانت نقدية ،شيكات، بطاقات ائتمان ،أو أية وسيلة سداد عينية (بمعنى أنه إذا ما تم البيع بأسلوب من أساليب المقايضة أو المبادلة يجب أن يسجل قيمة عملية البيع ضمن الحصيلة) وكذلك قيمة أي استخدام خاص أو شخص للسلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة.

دفتر المتحصلات اليومية :

هو دفتر يومية مبسط جدا يسجل فيه التاجر إجمالي جملة المتحصلات اليومية (سواء من واقع الصندوق أو شريط ماكينة تسجيل النقدية) وفي نهاية الفترة الضريبية يتم جمع كافة المتحصلات اليومية للوصول إلى جملة المتحصلات خلال هذه الفترة.

وهو دفتر من الضروري إمساكه لنظم التجزئة مع مراعاة الآتي عند تسجيل المتحصلات اليومية :

١- أية مبالغ نقدية تسحب من المتحصلات مثل (إكراميات -بقشيش - مصاريف نقل -أو أية مبالغ لأغراض خاصة أو شخصية) يتم قيدها بسجل إجمالي المتحصلات .

٢- المبالغ التي تصرف مقابل مردودات المبيعات تخصم من المتحصلات.

٣- في حالة استخدام ماكينة تسجيل النقدية لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرقة التي تتم من الخزينة.

- لا يجوز تخفيض المتحصلات بأخطاء موظفي الخزينة (صرف بواقي أكثر أو قبول مبالغ أقل).

٤- إذا تم تسليم بضاعة -من سلع النشاط- سداداً لديون التاجر أو كهدايا يلزم اضافة هـذه السلع إلى المتحصلات .

٥- في حالة البيع بالتقسيط أو البيع الآجل يتم قيد وتسجيل قيمة السلعة المباعة كاملاً ولـيس قيمة القسط فقط (يتم أتباع النظام الأصلي).

٦- يعترف بالخصم التجاري أو النقدي طالما كان الخصم صحيح وحقيقي وطبقـاً لسياسـة البيعية للمنشأة

معامل الضريبة

هو ناتج عملية حسابية لتحديد مبلغ الضريبة الداخلة في إجمالي المتحصلات النقديـة باعتبار أن سعر البيع يكون شاملاً الضريبة.

ويحسب وفقاً لما يلي:

معامل الضريبة=فئة الضريبة/ ١٠٠ +فئة الضريبة أى أن معامل الضريبة:

للسلع و الخدمات الخاضعة لفئة = ٥%=٥/١٠٠+٥=١/٢١

للسلع و الخدمات الخاضعة لفئة = ١٠%=١٠/١٠٠+١٠=١/١١

للسلع و الخدمات الخاضعة لفئة = ٢٥ %=٢٥/١٠٠+١٠=١/٥

وتكون الضريبة على المبيعات لكل فئة =إجمالي المتحصلات شامل الضريبة لكـل فئـة x المعامل الضريبي الخاص بها.

س٥ ماذا يتم لو تغير فئة الضريبة ؟

عند تغيير فئة الضريبة يتم تعيل معمل الضريبة وفقاً للفئة الجديدة ليستخدم في حساب الضريبة على المبيعات.

النظم الضريبة الخاصة لتجارة التجزئة وكيفية اختيارها

- **النظم الخاصة بتجارة التجزئة:**

هي طريقة بسيطة لحساب ضريبة المبيعات المستحقة للمصلحة على مبيعات تاجر التجزئة وذلك في حالة تعذر إصدار فواتير عن كل عملية بيع، حيث أن سعر البيع سيكون شاملاً للضريبة مع الاحتفاظ بالفواتير الضريبية والسجلات الخاصة بالمشتريات لحساب الضريبة الواجب الخصم.

أما اذا طلب منك المشترى فاتورة ضريبية بصفة عرضية لأغراض رد الضريبة فعليك إصدار على أن تدخل قيمتها ضمن المتحصلات خلال الفترة الضريبية.

المبادئ العامة الأساسية عند التعامل مع نظم التجزئة :

١- تقتصر نظم التجزئة على عمليات بيع التجزئة فقط وأما المعاملات الأخرى مع المنتجين وتجار الجملة فيطبق بشأنها النظام الأصلي للضريبة.

٢- لا يجوز لتاجر التجزئة بالقواعد الأساسية للضريبة بالنسبة لخصم الضريبة السابق سدادها بموجب فواتير المشتريات الضريبية.

٣- لا يجوز لتاجر التجزئة إتباع إحدى نظم التجزئة إلا بعد حصوله علي موافقة المصلحة طبقا لطبيعة نشاطه .

٤- لا يجوز لتاجر التجزئة تغيير النظام قبل مرور سنة على إتباعه ولكن من الممكن الرجوع للمصلحة إذا لزم الأمر لبحث ما يمكن إجراؤه.

٥-عند بدء التطبيق بصدور قانون الانتقال لمرحلتي التجارة أو تغيير النظام، على التاجر حصر المخزون ضريبياً والإقرار عنه في أول إقرار.

٦- الخدمات والسلع الخاضعة التي يقوم تاجر التجزئة بإنتاجها وبيعها للمستهلك مباشرة لا يطبق بشأنها سوى النظامين ١ و ٢ .

٧- سلع الجدول رقم (١) والسلع المعفاة والسلع غير الخاضعة والتي لا يحصل عنها ضريبة عند إعادة بيعها في مرحلة التجزئة تعامل كسلع معفاة.

٨- تعتمد كافة نظم التجزئة على إجمالي المتحصلات كأساس لحساب الضريبة ويلزم إمساك سجل إجمالي المتحصلات في كل النظم.

٩-في حالة إذا كنت تبيع بفئة ضريبية واحدة ويتبع نظام التجزئة رقم (١) وأصبحت تتعامل بفئتين ويمكن الفصل بين مبيعاتك من كل فئة فعليك إتباع نظام (٢) وذلك بعد موافقة المصلحة على ذلك وهو أمر ضروري ولازم.

ضرورة استخدام نظم لتجارة التجزئة:

إن المسجل مطالب بإصدار فاتورة ضريبية لكل عملية بيع يقوم بها وأيضاً إمساك سجلات لقيد هذه العمليات، فإذا استطاع تاجر التجزئة القيام بذلك فعليه إتباع النظام الأصلي وغير مسموح له بإتباع أي من نظم التجزئة ، أما في حالة تعذر إصدار فواتير عن كل عملية وتيسيراً من المصلحة على المسجل في هذا القطاع فهناك عدة نظم خاصة بتجارة التجزئة لمساعدته عند حساب الضريبة على المبيعات (المخرجات) الخاصة به .

صاحب الحق في استخدام نظم التجزئة

كل تاجر تجزئة غير قادر على إصدار فاتورة لكل عملية بيع، وحصل من المصلحة على موافقة بإتباع نظام تجزئة معين يتفق أو يتناسب مع تجارته وإمكانياته.

*إذا كان لديك أية استفسارات أخرى لا تجتهد في الإجابة وعليك التوجه إلى إدارة مساعدة المسجلين بأقرب مأمورية ضرائب مبيعات للرد على جميع استفساراتك ومساعدتك على اختيار النظام الذي يناسبك.

ماذا لو باع تاجر التجزئة مبيعات بنظام التجزئة وأخرى بغير نظام التجزئة؟

تستخدم نظم التجزئة فقط لمبيعات تجارة التجزئة أما أية مبيعات أخرى فيستخدم بشأنها النظام الأصلي للقانون من إمساك سجلات ودفاتر قانونية منتظمة وإصدار فواتير مبيعات موضح بها الضريبة المستحقة.

في أخر الفترة الضريبية يتم إضافة الضريبة المستحقة على مبيعات التجزئة إلى الضريبة على أى مبيعات أخرى وفقاً للنظام الأصلي بخلاف التجزئة والناتج هو الضريبة على المبيعات التي تدرج في الإقرار (انظر دليل ملء الإقرار)

كيف يمكن إختيار نظام التجزئة المناسب للتاجر

النظم مصممة لتتناسب مع مختلف نوعيات الأعمال أو الأنشطة، وعندما يكون هناك أكثر من نظام يمكن إتباعه فعلي التاجر اختيار أبسطها.

المبادئ العامة لإختيار النظام :

فيما يلي المبادئ العامة لكل النظم:-

نظام رقم (١) :نظام خاص لمن يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة فقط ، ولا يتطلب سوى تطبيق معامل الضريبة على إجمالي المتحصلات وهو يعد من أبسط النظم .

تذكر أنه في حالة التعامل في سلع وخدمات خاضعة لفئة واحدة وسلع أو خدمات معفاة فــلا ينطبق النظام رقم (١).

نظام رقم (٢) : نظام خاص لمن يتعامل في سلع أو خدمات تخضع لعــدد مــن الفئــات ويستطيع تاجر التجزئة فصل المتحصلات عن كل فئة ضريبية على حده عند البيع ولحساب الضريبة يتم تطبيق معامل الضريبة لكل فئة على المتحصلات الخاصة بها.

ملحوظة : النظامين ١ ، ٢ من النظم البسيطة .

-في حالة توريد الخدمات أو السلع المصنعة ذاتياً لبيعها مباشرة للجمهور فيطبق أحد هــذين النظامين.

نظام (٣): نظام خاص لمن يتعامل في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ويصعب علــى تاجر التجزئة الفصل بين متحصلات كل فئة على حــدة، ويعتمــد علــى توزيــع إجمــالي المتحصلات فئة يتم حساب الضريبة المستحقة على المبيعات بإســتخدام معامــل الضــريبة المناسب ويلزم عمل تسوية سنوية لتصحيح أى ضريبة سددت بالزيادة أو النقص.

وفي حالة إذا كانت المشتريات بدون فواتير ضريبة تحسب قيمة المشتريات على أساس قيمة السلعة.

ملحوظة: هذا النظام لا يستخدم في حالة توريد خدمات أو سلع مصنعة ذاتياً لبيعها للجمهور.

ضرورة موافقة المصلحة على النظام

نعم يجب حصول التاجر على موافقة رسمية كتابية من المصلحة قبل البدء في اتباع أى نظام من النظم السابق الإشارة إليها .

هل يمكن لتاجر التجزئة استخدام أكثر من نظام

إذا كان المركز الرئيسي والفروع أو الأقسام تتعامل في سلع أو نشاط متماثل فعليك أن تتبع نظام التجزئة المناسب لكافة الفروع أو الأقسام.

أما إذا كانت الفروع أو الأقسام تتعامل في أنشطة مختلفة فعليك اتباع النظم التي تتفق وهذه الأنشطة.

مثال إذا كان أحد الفروع أو الأقسام بتعامل في سلع تخضع لفئات ضريبية متعددة ويصعب عليك الفصل بين متحصلات وفرع أو قسم آخر يقوم بتوريد خدمات فيتبع بالنسبة للسلع نظام رقم ٣ وبالنسبة للخدمات يتبع نظام رقم ١من نظم التجزئة.

شروط تطبيق أكثر من نظام

-يجب الحصول على موافقة المصلحة.

-يجب الفصل بين المتحصلات لكل نظام.

-إمساك السجلات المطلوبة لكل نظام.

السجلات والدفاتر والمستندات الواجب إمساكها لتطبيق نظم التجزئة

*عليك إمساك الدفاتر التالية:

-دفتر المشتريات

- دفتر المتحصلات اليومية

-دفتر ملخص ضريبة المبيعات

*مع احتفاظك بفواتير المشتريات والأوراق والمستندات التي تم على أساسها احتساب الضريبة

*هذه السجلات والفاتر ضرورية لاستخراج البيانات الأساسية التي تساعدك في ملء الإقرار الشهري ويجب الاحتفاظ بها لمدة ثلاث سنوات تالية لسنة القيد.

استخدام الحاسب الآلي عند إتباع لنظم التجزئة

يمكن لتاجر التجزئة إتباع واستخدام الحاسب الآلي ؛ ويشترط لذلك:

١- توافق نظام الحاسب الآلي مع متطلبات حساب الضريبة مع ضرورة إخطار المصلحة بذلك.

٢- توافر الدقة والوضوح في حساب ضريبة المبيعات كي يسهل على مأمور الفحص التأكد من صحتها .

التعامل مع أشخاص يتمتعون بالإعفاء من ضريبة المبيعات

يتم ذلك من خلال الآتي:-

١- يتم البيع محملاً بالضريبة مع إعطاء المشترى فاتورة ضريبة حتى يتمكن من المطالبة برد الضريبة السابق دفعها في حالة توافر شروط الإعفاء .

٢- في حالة بيع السلعة أو تقديم الخدمة معفاة من الضريبة دون توافر سند بالإعفاء فإنك تكون مسئولاً عن سداد الضريبة .

س١٥ : كيف يتم التعامل مع الجهات التي تتمتع بالإعفاء ؟

١- يتم الإطلاع على خطاب المصلحة الصادر بالإعفاء من الضريبة والمحدد به الجهة المتمتعة بالإعفاء بصورة منها.

٢- الالتزام بأصناف السلع الواردة بخطاب الإعفاء أو القائمة المرفقة بذلك الخطاب.

كيفية تطبيق النظام رقم (١) (*)

تمهيد:

هذا النظام يعتبر من أبسط النظم المعدة لتجار التجزئة ويستخدم لحساب الضريبة على المبيعات في تجارة التجزئة فقط، أما أية مبيعات بخلاف تجارة التجزئة فيتبع بشأنها النظام الأصلي للقانون من إمساك السجلات وإصدار الفواتير الضريبة.

والنظام رقم (١): هو نظام خاص لمن يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة فقط ولا يتطلب سوى تطبيق معامل الضريبة في إجمالي المتحصلات اليومية.

-إذا كنت تستخدم أى من نظم التجزئة فأنت في حاجة إلى الاحتفاظ بالدليل العام لنظم التجزئة الصادر من المصلحة والذي يتضمن كافة القواعد والإجراءات المشتركة لنظم التجزئة والتعريفات المستخدمة فيها وسوف يساعدك على اختيار النظام الذي يتناسب مع نشاطك.

-هذا الدليل يشرح لك النظام رقم (١) وهناك أدلة للنظم الأخرى، ويمكنك الحصول عليها من أقرب مأمورية ضرائب مبيعات.

س٢ من يمكنه استخدام النظام رقم (١)؟

-يمكنك استخدام النظام رقم (١) إذا كنت :

*تتعامل في سلع أو خدمات تخضع لفئة ضريبة واحدة.

*في حالة قيامك ببيع الخدمة أو السلعة الخاضعة للضريبة والتي تقوم بإنتاجها بنفسك للمستهلك مباشرة

(*) من إصدارات المصلحة .

س٣ : ما هي الدفاتر والسجلات والمستندات الواجب إمساكها والاحتفاظ بها لتطبيق رقم (١).؟

عليك إمساك الدفاتر التالية:

١- دفتر المشتريات

٢- دفتر المحصلات اليومية يسجل به التاجر إجمالي الحصيلة اليومية.

٣- دفتر ملخص ضريبة المبيعات.

مع احتفاظك بفواتير المشتريات والأوراق والمستندات التي تم على أساسها احتساب الضريبة ...الخ.

*هذه السجلات والدفاتر ضرورية لاستخراج البيانات الأساسية التي تساعدك في ملء الإقرار الشهري ويجب الاحتفاظ بها لمدة ثلاث سنوات تالية لسنة القيد.

س٤ : ما هو دفتر المتحصلات اليومية ؟

- هو بمثابة دفتر يومية يسجل فيه التاجر إجمالي الحصيلة اليومية (سواء من واقع الصندوق أو شريط ماكينة تسجيل النقدية) وفي نهاية الفترة الضريبية يتم جمع كافة مبالغ المتحصلات اليومية

- للوصول إلى جملة المتحصلات خلال هذه الفترة.

وهو دفتر يجب إمساكه لنظم التجزئة.

ولأهمية هذا الدفتر يراعى عند تسجيل المتحصلات ما يلي:-

١- أية مبالغ نقدية تحسب من المتحصلات مثل (إكراميات -بقشيش -مصاريف نقل -أو أية مبالغ خاصة أو شخصية) يتم قيدها بسجل إجمالي المتحصلات.

٢- المبالغ التي تصرف مقابل مردودات المبيعات تخصم من المتحصلات .

٣- في حالة استخدام ماكينة تسجيل النقدية لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرقات التي تتم من الخزي

-ولا يجوز تخفيض المتحصلات بأخطاء موظف الخزينة (صرف بواقي أكثر أو قبول مبالغ أقل).

٤- إذا تم تسليم بضاعة -من سلع النشاط- سداداً لديون التجر أو كهدايا يلزم إضافة قيمة هذه السلع إلى المتحصلات .

٥-البيع بالتقسيط أو البيع الآجل يخرج عن هذا النظام ويطبق عليه النظام الأصلي ويتم قيدة ويسجل قيمة السلعة المباعة كاملاً وليس قيمة القسط فقط.

٦- في حالة منح خصم تجارى أو نقدى يتم تسجيل سعر البيع بعد الخصم صحيح وحقيقي وطبقا لسياسة بيعية للمنشأة.

س٥ : كيف يتم حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (١) ؟

الخطوة (١) إحسب معامل الضريبة حسب الفئة التي تتعامل بها وفقاً للمعادلة الآتية:

معامل الضريبة = فئة الضريبة /١٠٠ +فئة الضريبة

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ٥% = ٥/١٠٥ = ١/٢١

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ١٠% = ١٠/ ١١٠ =١/١١

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ٢٥%= ٢٥/١٢٥= ١/٥

الخطوة (٢) اجمع حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة للفئة التي تتعامل بها عن كل يوم.

الخطوة (٣) اجمع إجمالي حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة في نهاية الفترة الضريبة (الشهر).

الخطوة (٤)حساب ضريبة المبيعات في نهاية الفترة=إجمالي حصيلة المبيعات في نهاية الفترة x معامل الضريبة للفئة التي تتعامل بها.

الخطوة (٥) أضف ضريبة المبيعات المحسوبة في الخطوة (٤) إلى الضريبة المستحقة على أية مبيعات أخرى بخلاف التجزئة والناتج هو الضريبة على المبيعات التي تدرج بالإقرار.

لاحظ: أن ناتج الخطوة (٥) بعد خصم الضريبة السابق تحميلها على مشترياتك هي الضريبة الواجبة السداد بالإقرار الشهري.

س٦ :هل هناك أية معلومات يجب مراعاتها؟

نعم وهي كالآتي:-

١- سعر البيع للمستهلك يكون شاملاً للضريبة.

٢- أن يكون كل من يعمل لديك على علم تام بفئة الضريبة الخاضع لها نشاطك وكيفية تسجيل المتحصلات حتى يكون قادراً على تطبيق النظام بدقة خاصة في أوقات الذروة .

٣- إضافة سعر بيع السلعة شاملة الضريبة لأي سلعة يتم سحبها لاستخدامك الخاص أو الشخصي لإجمالي الحصيلة اليومية .

٤- إضافة سعر البيع الحقيقي شاملاً الضريبة لأية مبيعات تتم بنظام المقايضة (المقابل العينى) .

٥- الإحتفاظ بكافة فواتية الشراء الضريبية حتى يمكن خصم الضريبة على المدخلات .

٦- اخصم قيمة مردودات المبيعات من إجمالي المتحصلات اليومية وقيدها بالسجل.

٧- إذا كنت تقبل شيكات أوأى طريقة من طرق السداد في تعاملاتك يجب أن تدخل قيمتها في متحصلاتك اليومية .

٨- عند تغيير فئة الضريبة على سلعة تتعامل فيها اتصل فوراً بالمأمورية واتبع الإجراء الوارد بالدليل العام .

٩- قبل ملء إقرارك الشهري اطلب دليل ملء الإقرار من المأمورية للاسترشاد به.

١٠- تطبيق النظام بدقة يجنبك الوقوع في أية أخطاء أو مخالفات قانونية .

١١- إذا كان لديك أية مشكلة من فضلك لا تجتهد ويتعين عليك الرجوع فوراً إلى إدارة مساعدة المسجلين بالمأمورية المختصة والعنوان ورقم التليفون في دليلك.

س٧ : ما الواجب إتباعه عندت تغيير النظام؟

-لا يجوز تغيير النظام قبل مرور سنة على إتباعه ولكن من الممكن الرجوع للمصلحة إذا لزم الأمر لبحث ما يمكن إجراؤه.

- ويلزم موافقة المصلحة على النظام الجديد قبل استخدامه.

س٨ ماذا أفعل عند التوقف الجزئى أو التخلى عن ممارسة النشاط؟ وأيضا عند [illegible] النشاط مرة أخرى ؟

-إخطار المصلحة فوراً عند التوقف .

- الإستمرار في تقديم الإقرارات .

-إخطار المصلحة عند إعادة بدء النشاط.

- تجرى التسوية اللازمة وفقاً لأحكام القانون واللائحة بالنسبة للتوقف الكلى فقط.

مثال تطبيقي للنظام رقم(١)

(تاجر يبيع سلعه واحدة بفئة واحدة ويصعب عليه فصل الضريبة في كل حالة بيع)

تاجر تجزئة يبيع سلعاً خاضعة للضريبة بفئة ١٠% وبيانها كالتالي (خلال شهر المحاسبة) :

بيان المشتريات: ثمن شراء السلع (بفئة ١٠%) =٥٠٠٠ جنيه

الضريبة المسددة على السلع المشتراة (بفئة ١٠%) = ٥٠٠ جنيه

إجمالي ثمن المشتريات شاملة الضريبة = ٥٥٠٠ جنيه

بيان المبالغ المحصلة عند البيع

جملة المبالغ المحصلة خلال شهر المحاسبة عند البيع شاملة الضريبة =٦٦٠٠جنيه

للوصول إلى الضريبة المحصلة عند البيع خلال شهر المحاسبة يكون كما يلي:

الضريبة المحصلة عند البيع =إجمالي المبالغ المحصلة x فئة الضريبة /(١٠٠+فئة الضريبة)

=٦٦٠٠ x ١٠/١٠٠+١٠ =٦٠٠ جنيه

بيان ملخص الضريبة

للوصول إلى الضريبة الواجب سدادها عند تقديم الإقرار عن شهر المحاسبة يكون كما يلي:

الضريبة الواجب سدادها = الضريبة المحصلة عند البيع - الضريبة المسددة على المشتريات

=٦٠٠ - ٥٠٠ =١٠٠ جنيه

ملحوظة: إذا كنت قد بعت بعضاً من السلع بموجب فواتير ضريبية (أى قيمة الضريبة واضحة بالفاتورة) فلا تدخل في حساب قيمة المتحصلات اليومية وتضاف إلى قيمة الضريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار الضريبي.

مثال:

نفترض في المثال السابق أنك بعت سلعا بفواتير ضريبية وحصلت عليها ضريبة قدرها ١٠٠جنيه.

فتكون الضريبة المحصلة عند البيع والتي توضح الإقرار = الضريبة المحصلة بفواتير ضريبية + الضريبة المحصلة عند البيع بنظام التجزئة =١٠٠٠ جنيه + ٦٠٠ جنيه =١٦٠٠ جنيه

الضريبة الواجبة السداد =الضريبة المحصلة على المبيعات – الضريبة المسددة على المشتريات.

=١٦٠٠ جنيه – ٥٠٠ جنيه = ١١٠٠ جنيه

تعليمات رقم (١٣)

بشأن المعاملة الضريبية للغزول والمنتجات النسجية

-في ضوء أحكام القانون ١١ لسنة ٩١ وتعديلاته والقواعد الإجرائية لحساب وتحصيل الضريبة على الغزول والمصنوعات النسجية في جميع مراحل تطبيق القانون يراعى الآتي:

أولاً: المعاملة الضريبة لقطاع المصانع المنتجة:

المصانع المنتجة للغزل وصولاً للمنتج النهائي وتتبع القواعد الإجرائية تكون المعاملة الضريبية لمبيعاتها كالتالي :

١- مبيعات الغزول والأقمشة

أ عند بيع المصنع لتاجر جمله مسجل أو مصنع مسجل يتبع القواعد الإجرائية يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع (١٠% +٨%) من قيمة الغزل.

ب- عند بيع المصنع لتاجر تجزئة مسجل يتبع القواعد الإجرائية يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع(١٠%+٨%) من قيمة الغزل بالإضافة إلى نسبة١% من القيمة البيعية والتي تعادل الضريبة المقررة على القيمة المضافة في مرأحله تجارة الجملة .

ج- عند بيع المصنع للمستهلك النهائي أو لغير المسجل يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع (١٠ +٨%) من قيمة الغزل بالإضافة إلى نسبه ٢% من القيمة البيعية التي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتي تجارة الجملة والتجزئة.

د- عند بيع المصنع المتبع للنظام الإتفاقى غزول أو أقمشة لمسجل يتبع النظام الأصلي للقانون يتم تحصيل ضريبة مبيعات بوقع ١٠% من القيمة البيعية بشرط تقديم المشترى شهادة من المأمورية المسجل لديها تفيد إتباعه النظام الأصلي وعلى المأمورية التابع لها المشترى متابعة مشترياته

هـ-المصانع التي تنتج أو تشترى الغزول وصولاً للمنتج النهائى (الملابس - المفروشات - البياضات البطاطين - الفوط..الخ) يتم تحصيل الضريبة بنسبة ١٠% من قيمة البيع مع إعمال قواعد الخصم الضريبي المنصوص عليها في المادة (٢٣) من القانون (١٠% أو ١٨%) .

٢-مبيعات العوادم:

- يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع ١٠% من القيمة البيعية لتلك العوادم.

٣- مبيعات خيوط الحياكة والغزل السميك

يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع ١٠% من القيمة البيعية لها في كافة مراحل تداولها

٣- خصم الضريبة على المدخلات

أ يتم خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات مراحه ما قبل إنتاج الغزل من الضريبة المستحقة على بيع الغزل سواء تم البيع ب ١٠% أو ١٨% .

ب- الضريبة السابق سدادها على مدخلات الأقمشة والمنتجات الجاهزة وخيوط الغزل السميك المباعة طبقا للنظام الأصلي .

ثالنياً: المصانع التي تقوم بالتشغيل لحساب الغير:

١- قبل مرحله الغزل:

أ- يتم تحصيل الضريبة بواقع ١٠% من قيمة خدمة التشغيل بغض النظر عن المستفييد من الخدمة.

٢- بعد مرحلة الغزل:

أ- في حالة قيام هذه المصانع بإجراء عمليات تشغيل للغير لمسجلين يتبعون النظام الأصلي للقانون أو غير مسجلين يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع ١٠% من قيمة الخدمة كخدمة تشغيل للغير .

ب- في حالة تقديم عمليات تشغيل للغير لمسجل يتبع القواعد الإجرائية لا يتم تحصيل ضريبة مبيعات بشرط تقديم موافقة من المأمورية بإتباع القواعد الإجرائية بإعتبار أن نسبة (١٠%+٨%) تغطى التشغيل للغير في مرحلة الصناعة.

ثالثاً: المصانع التي تقوم بشراء غزل أو أقمشة محملة بضريبة مبيعات (١٠%+٨%) لإنتاج أقمشة أو منتجات أقمشة أو منتجات نسجية حسب الأحوال.

١- عند بيع المصنع الذي يتبع القواعد الإجرائية غزول أو أقمشة لتاجر جملة مسجل أو أحد المصانع المسجلة إلى تتبع القواعد الإجرائية لا يتم تحصيل ضريبة .

- وفي حالة البيع لتاجر تجزئة مسجل يتم تحصيل ضريبة مبيعات بواقع ١% التي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في مرحلة تجارة الجملة وعند البيع لغير مسجلين أو للمستهلك النهائي يتم تحصيل ضريبة بواقع ٢% من القيمة البيعية التي تعادل الضريبة على القيمة المضافة لمرحلتي تجارة الجملة والتجزئة .

٢- في حالة قيام هذه المصانع شراء غزل أو أقمشة محملة بضريبة مبيعات ١٠% فقط يتم توريد نسبة الـ ٨% من قيمة الغزل أو يطبق في شأنها النظام الأصلي للقانون مع ضرورة الفصل بين مشتريات ومبيعات كلاً النظامين وذلك في مرحلة التصنيع فقط.

رابعاً: المصانع التي تستخدم أقمشة مستوردة أو أقمشة منستوردة ومحلية معا في تصنيع الملابس الجاهزة:

- يتبع النظام الأصلي للقانون وذلك بتحصيل ضريبة مبيعات بفئة ١٠% من القيمة مع خصم ما سبق سداده .

خامساً: المعاملة الضريبة لقطاع التجارة:

- في حالة شراء تاجر الجملة غزول من منتجين يتبعون القواعد الإجرائية

١-عند بيع تاجر الجملة إلى تاجر تجزئة مسجل يتم تحصيل ضريبة على القيمة المضافة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ١% من ثمن البيع .

٢- عند بيع تاجر الجملة إلى تاجر غير مسجل أو **مستهلك نهائي يتم** تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتي الجملة والتجزئة بالفئة **المقررة** قانوناً (١٠%) وهي تعادل ٢% من ثمن البيع.

٣- عند بيع تاجر التجزئة يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة بالفئة المقررة قانوناً(١٠%) وهي تعادل ١%من ثمن البيع.

٤- عند قيام التاجر الذي يتبع القواعد الإجرائية ببيع غزول أو أقمشة لمصانع تتبع نفس القواعد يتم تحصيل ضريبة مبيعات على القيمة المضافة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ثمن البيع.

٥- **تاجر الجملة** الذي يقوم بالاتجار في الغزول ويقوم بالشراء من منتجين يتبعون النظام **الأصلي للقانون في** حالة البيع لمصانع تتبع القواعد الإجرائية يقوم بتحصيل ضريبة مبيعات بواقع ٨% من قيمة **الغزل** والتي تمثل الضريبة على المراحل التالية لمرحلة الغزل وكذا تحصيل ضريبة مبيعات على القيمة المضافة لمرحلة التجارة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ١% من ثمن البيع .

٦- عند بيع تاجر **الجملة** للمنتجات النسجية الكاملة مثل الملابس الجاهزة المشتراة من مصانع يتبعون النظام **الأصلي** أو نظام القواعد الإجرائية إلى تاجر تجزئة مسجل يتم تحصيل ضريبة مبيعات على **القيمة** المضافة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ١% من ثمن البيع، وفي حالة البيع **لتاجر** غير مسجل أو مستهلك نهائي يتم تحصيل الضريبة بواقع ٢% من ثمن البيع، وعند بيع تاجر التجزئة لتلك المنتجات يتم تحصيل الضريبة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ١% من ثمن البيع ، بإعتبار أن ما سبق سداده يمثل الضريبة المستحقة في مرحلة التصنيع سواء ١٨% إتفاقى أو ١٠% نظام أصلي أو الفصل بين مشتريات ومبيعات كلا النظامين إذا ما رغب في ذلك .

سابعاً: الإستيراد:

١- مستورد غزل يتبع القواعد الإجرائية:-

- يتم تحصيل ضريبة مبيعات عند الإفراج الجمركي بواقع (١٠%+٨%) من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية +الضريبة الجمركية وغيرها

-من الضرائب والرسوم .

-عند البيع لتاجر مسجل يتم تحصيل ضريبة مبيعات على القيمة المضافة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ١% من ثمن البيع .

- عند البيع إلى تاجر غير مسجل أو مستهلك نهائي يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتي الجملة والتجزئة بالفئة المقررة قانوناً (١٠%) وهي تعادل ٢% من ثمن البيع.

٢-مستورد غزل يتبع النظام الأصلي للقانون :.

أ- يتم تحصيل ضريبة مبيعات عند الإفراج الجمركي بواقع (١٠%)من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية + الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم بشرط تقديم شهادة من المأمورية المسجل لديها تفيد إتباعه للنظام الأصلي .

ب- عند بيع الغزل في السوق المحلى يراعى الآتي:

- عند البيع لمسجلين يتبعون النظام الأصلي يتم تحصيل الضريبة بواقع ١٠% مع خصم ما سبق سداده من ضريبة.

- عند البيع لمصانع يتبعون القواعد الإجرائية أو لغير مسجلين يتم تحصيل

- (١٠% -٨%) من قيمة الغزل مع خصم الضريبة السابق سدادها على الغزل .

ثامناً:يرجى عند الفحص التأكد على أهمية فاتورة المشتريات :.

-حيث تتوقف النسبة الواجبة التحصيل والتوريد على مصدر الشراء ومن ثم يتعين على المأمور الفاحص عند إجراء الفحص الدوري للمسجل الذي يتعامل طبقاً للقواعد الإجرائية

التأكد على فحص المشتريات للوقوف على مصدر الشراء، ومدى سبق سداد الضريبة على المشتريات من عدمه.

كيفية تطبيق النظام

رقم (٢)

تمهيد:

هذا النظام يعتبر من النظم البسيطة المعدة لتجار التجزئة ويستخدم لحساب الضريبة على المبيعات في تجارة التجزئة، أما اية مبيعات بفواتير فيتبع بشأنها النظام الأصلي للقانون من امساك واصدار الفواتير الضريبية.

س١ ما هو النظام رقم (٢)

هو نظام خاص لمن يتعامل في سلعة أو خدمات خاضعة للضريبة بأكثر من فئة ضريبية ويمكنه الفصل بين متحصلات كل فئة.

-اذا كنت تستخدم أى من نظم التجزئة فأنت في حاجة إلى الإحتفاظ بالدليل العام لنظم التجزئة الصادر من المصلحة والذي يتضمن كافة القواعد والإجراءات المشتركة لنظم التجزئة والتعريفات المستخدمة فيها وسوف يساعدك على اختيار النظام الذي يتناسب مع نشاطك.

-هذا الدليل يشرح لك النظام رقم(٢) وهناك ادلة للنظم الأخرى، ويمكنك الحصول عليها من قرب مأمورية ضرائب مبيعات.

س٢ من يمكنه استخدام النظام رقم (١)؟

-يمكنك استخدام النظام رقم (٢) اذا كنت:

*تتعامل في سلع أو خدمات لأكثر من فئة ضريبية.

*يمكنك الفصل بين متحصلاتك اليومية عند البيع وفقا لكل فئة ضريبية.

*هذا النظام يمكن تطبيقه في حالة قيام التاجر بتوريد الخدمات و/ أو السلع المصنعه ذاتيا بغرض البيع للمستهلك مباشرة.

س٣ ما هي الدفاتر والسجلات والمستندات الواجب امساكها والإحتفاظ بها لتطبيق النظام رقم (٢).

عليك إمساك الدفاتر التالية:

١- دفتر المشتريات

٢- دفتر المتحصلات اليومية.

٣- دفتر ملخص ضريبة المبيعات.

مع احتفاظك بفواتير المشتريات والأوراق والمستندات التي تم على أساسها احتساب الضريبة...ألخ.

*هذه السجلات والدفاتر ضرورية لأستخراج البيانات الأساسية التي تساعدك في ملء الإقرار الشهرى ويجب الإحتفاظ بها لمدة ثلاث سنوات تالية لسنه القيد.

س٤ ما هو دفتر المتحصلات اليومية؟

-دفتر يومية يسجل فيه التاجر إجمالي الحصيلة اليومية (سواء من واقع الصندوق أو شريط ماكينة تسجيل النقدية) وفي نهاية الفترة الضريبية يتم جمع كافة مبالغ المتحصلات اليومية للوصول إلى جملة المتحصلات خلال هذه الفترة.

وهو دفتر يجب إمساكه لنظم التجزئة.

مع مراعاة الآتي عند تسجيل المتحصلات:

١- أية مبالغ نقدية تسحب من المتحصلات مثل (إكراميات- بقشيش- مصاريف نقل- أو أية مبالغ لأغراض خاصة أو شخصية) يلزم أن يتم قيدها بسجل إجمالي المتحصلات.

٢- المبالغ التي تصرف مقابل مردودات المبيعات تخصم من المتحصلات.

٣- في حالة استخدام ماكينة تسجيل النقدية لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرقات التي تتم من الخزينة.

- ولا يجوز تخفيض المتحصلات بأخطاء موظف الخزينة (صرف بواقى أكثر أو قبول مبالغ أقل).

٤- اذا تم تسليم بضاعة- من سلع النشاط- سداد الديون التاجر أو كهدايا يلزم اضافة قيمة هذه السلع إلى المتحصلات.

٥- البيع بالتقسيط أو البيع الآجل يخرج عن هذا النظام ويطبق عليه النظام الأصلي ويتم قيده ويسجل قيمة السلعة المباعة كاملا وليس قيمة القسط فقط.

٦- في حالة منح خصم تجارى أو نقدي يتم تسجيل سعر البيع بعد الخصم طالما كان الخصم صحيح وحقيقي وطبقا للسياسة البيعية للمنشأة.

س٥ كيف يتم حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (٢)؟

__الخطوة (١)__ احسب معامل الضريبة حسب الفئة التي تتعامل بها وفقا للمعادلة الآتية:

معامل الضريبة= فئة الضريبة / ١٠٠ + فئة الضريبة

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ٥% = ٥/١٠٥=١/٢١

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ١٠%= ١٠/١١٠= ١/١١

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ٢٥% = ٢٥/١٢٥= ١/٥

__الخطوة (٢)__ اجمع حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة للفئة التي تتعامل بها عن كل يوم.

__الخطوة (٣)__ اجمع إجمالي حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة في نهاية الفترة الضريبية (الشهر).

__الخطوة (٤)__ حساب ضريبة المبيعات من كل فئة في نهاية الفترة الضريبية (الشهر) = إجمالي حصيلة مبيعات كل فئة في نهاية الفترة الضريبية × معامل الضريبة للفئة.

__الخطوة (٥)__ اجمع ضريبة المبيعات المحسوبة لكل الفئات.

__الخطوة (٦)__ اضف ضريبة المبيعات المحسوبة في الخطوة (٥) إلى الضريبة المستحقة على أية مبيعات أخرى بخلاف التجزئة والناتج هو الضريبة على المبيعات التي تدرج بالإقرار.

ملحوظة : أن ناتج الخطوة (٦) بعد خصم ضريبة المبيعات سابق تحميلها على مشترياتك هي الضريبة الواجبة السداد بالإقرار الشهري.

س٦ هل هناك معلومات يجب مراعاتها؟

نعم وهي كالآتي:-

١- سعر البيع للمستهلك يكون شاملا للضريبة.

٢- أية مبيعات تتم بموجب فواتير ضريبية تخرج عن حسابات نظم التجزئة ويتبع بشأنها النظام الأصلي للقانون.

٣- أن يكون كل من يعمل لديك على علم تام بفئة الضريبة الخاضع لها نشاطك وكيفية تسجيل المتحصلات حتى يكون قادرا على تطبيق النظام بدقة في أوقات الذروة.

٤- اضافة سعر بيع السلعة شاملة الضريبة لأى سلعة يتم سحبها لأستخدامك الخاص أو الشخصي لإجمالي الحصيلة اليومية.

٥- اضافة سعر البيع الحقيقى شاملا الضريبة لأية مبيعات تتم بنظام المقايضة(المقابل العينى).

٦- الإحتفاظ بكافة فواتير الشراء بالضريبية حتى يمكن خصم الضريبة على المدخلات(المشتريات بغرض البيع).

٧- إذا كنت تقبل شيكات أو كوبونات أو أى طريقة السداد في تعاملاتك يجب أن تدخل قيمتها في متحصلاتك اليومية.

٨- سلعة الجدول رقم (١) والسلع الغير خاضعة والسلع المعفاة لا يحصل عنها ضريبة عند اعادة بيعها في مرحلة التجزئة ولذلك تعامل كسلع معفاة مع ضرورة فصل متحصلاتها عن متحصلات السلع الخاضعة لكل فئة.

٩- عند تغيير فئة الضريبة على سلعة تتعامل فيها اتصل فورا بالمأمورية واتبع الإجراء الوارد بالدليل العام.

١٠- قبل ملء اقرارك الشهرى اطلب دليل الإقرار من المأمورية للإسترشاد به.

١١- تطبيق النظام بدقة يجنبك الوقوع في أية أخطاء أو مخالفات قانونية.

١٢- إذا كان لديك أية مشكلة من فضلك لا تجتهد ويتعين عليك الرجوع فـــورا إلـــى ادارة مساعدة المسجلين بالمأمورية المختصة والعنوان ورقم التليفون في دليلك.

س٧ ما الواجب اتباعه عند تغيير النظام؟

- لا يجوز تغيير النظام قبل مرور سنة على اتباعه ولكن من الممكن الرجوع للمصلحة اذا لزم الأمر لبحث ما يمكن اجراؤه. يلزم موافقة المصلحة على النظام الجديد قبل استخدامه.

س٨ ماذا أفعل عند التوقف الجزئى أو الكلى عن ممارسة النشاط؟ وأيضا عند بدء النشاط مرة أخرى؟

-اخطار المصلحة فورا عند التوقف

- الإستمرار في تقديم الإقرار.

- اخطار المصلحة عند اعادة بدء النشاط.

- تجرى التسوية اللازمة وفقا لأحكام القانون واللائحة بالنسبة للتوقف الكلى فقط.

مثال تطبيقى

للنظام رقم (٣)

تاجر يبيع عدة سلع بفئات مختلفة ويستطيع فصل المبالغ المحصلة شاملة الضريبة عن كل فئة ضريبية عند البيع

تاجر تجزئة يبيع سـلع خاضـعة للضـريبة بفئتـين مختلفتـين ٥%، ١٠% وبياناتها كالتالي(خلال شهر المحاسبة):

بيان المشتريات

أولاً: ثمن المشتريات لسلع خاضعة للضريبة (بفئة ٥%) = ٥٠٠٠جنيه

الضريبة المسددة على السلع المشتراة (بفئة ٥%) = ٢٥٠جنيه

إجمالي ثمن المشتريات بفئة ٥% شاملة الضريبة = ٥٢٥٠جنيه

ثانياً: ثمن المشتريات لسلع خاضعة للضريبة بفئة ١٠% = ٥٠٠٠جنيه

الضريبة المسددة على السلع المشتراة بفئة ١٠% = ٥٠٠ جنيه

إجمالي ثمن المشتريات بفئة ١٠% شاملة الضريبة = ٥٥٠٠جنيه

ثالثا: إجمالي الضريبة المسددة على السلعتين = ٧٠٠ جنيه.

ثمن المبالغ المحصلة عن البيع:

جملة المبالغ المحصلة خلال شهر المحاسبة

عند البيع شاملة الضريبة بفئة ٥% = ٤٥٠٠٠جنيه

جملة المبالغ المحصلة خلال شهر المحاسبة

عن البيع شاملة الضريبة بفئة ١٠% = ٦٦٠٠٠جنيه

جملة المبالغ المحصلة خلال شهر المحاسبة

شاملة الضريبة للفئتين ضريبتين = ١١١٠٠٠جنيه

للوصول إلى ضريبة المحصلة عند البيع خلال شهر المحاسبة يكون كما الضريبة المحصلة

عند البيع = إجمالي المبالغ المحصلة × فئة الضريبة /((١٠٠ + فئة الضريبة))

الضريبة المحصلة عند البيع لفئة ٥% = ٤٥٠٠٠×٥/ ١٠٠+٥= ٢١٤٢,٨٦

الضريبة المحصلة عند البيع لفئة ١٠% = ٦٦٠٠٠×١٠/ ١٠٠+١٠= ٦٠٠٠جنيه

جملة الضريبة المحصلة على المبيعات للفئتين الضريبيتين = ٨١٤٢,٨٦جنيه

الضريبة الواجبة السداد= الضريبة المحصلة على المبيعات – الضريبة المسددة على

المشتريات = ٨١٤٢,٨٦جنيه – ٧٠٠جنيه= ٧٤٤٢,٨٦ جنيه

دفتر المشتريات لنظم التجزئة

م	التاريخ	اسم المورد	رقم الفاتورة (مستند الشراء)	وصف السلعة	سلعة تخضع لفئة %	الضريبة الغير قابلة للخصم
إجمالي نهاية الشهر						

دفتر المبيعات لنظم التجزئة

تاريخ البيع	إجمالي المتحصلات الخاضعة لفئة %	الضريبة المستحقة

إجمالي نهاية الشهر

-الضريبة المستحقة= جملة المتحصلات اليومية × المعامل الضريبي المناسب

- يمكنك حساب الضريبة المستحقة يوميا أو شهريا

- وإجمالي الضريبة تسجل في الإقرار الشهري في جانب الضريبة المستحقة.

كيفية تطبيق النظام

رقم (٣)

تمهيد:

هذا النظام يعتبر من النظم البسيطة المعدة لتجار التجزئة ويستخدم لحساب الضريبة على المبيعات في تجارة التجزئة، أما اية مبيعات بفواتير فيتبع بشأنها النظام الأصلي للقانون من امساك واصدار الفواتير الضريبية. -اذا كنت تستخدم أى من نظم التجزئة فأنت في حاجة إلى الإحتفاظ بالدليل العام لنظم التجزئة الصادر من المصلحة والذي يتضمن كافة القواعد والإجراءات المشتركة لنظم التجزئة والتعريفات المستخدمة فيها وسوف يساعدك على اختيار النظام الذي ينتاسب مع نشاطك ويمكنك الحصول عليه من أقرب مأمورية ضرائب مبيعات.

وهذا الدليل يشرح لك النظام رقم (٣) وهناك أدلة للنظم الأخرى.

س١ ما هو النظام رقم (٣)

هو نظام خاص لمن يتعامل في سلعة خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ويصعب الفص بين متحصلات كل فئة أو خدمات خاضعة للضريبة أكثر من فئة ضريبية ويمكنه الفصل بين متحصلات كل فئة، وهذا النظام يعتمد على توزيع إجمالي المتحصلات بنسبة قيمة المشتريات شاملة الضربة لكل فئة، يتم حساب الضريبة على المبيعات بإستخدام معامل الضريبة المناسب ويتم فيه تسوية سنوية لتصحيح أى ضريبة سددت بالزيادة أو بالنقص.

س٢ من يمكنه استخدام النظام رقم (٣)؟

-يمكنك استخدام النظام رقم (٣) اذا كنت:

*تتعامل في سلع أو خدمات لأكثر من فئة ضريبية.

*و لا يمكنك الفصل بين متحصلاتك اليومية وفقا لكل فئة ضريبية.

لا يستخدم هذا النظام في الحالات التالية:

*هذا النظام لا يطبق على توريد الخدمات والسلع المصنعه ذاتيا بغرض البيع للمستهلك مباشرة.

س٣ ما هي الدفاتر والسجلات والمستندات الواجب امساكها والإحتفاظ بها لتطبيق النظام رقم (٣).

عليك إمساك الدفاتر التالية:

١- دفتر المشتريات

٢- دفتر المتحصلات اليومية.

٣- دفتر ملخص ضريبة المبيعات.

مع احتفاظك بفواتير المشتريات والأوراق والمستندات التي تم على أساسها احتساب الضريبة...ألخ.

*هذه السجلات والدفاتر ضرورية لاستخراج البيانات الأساسية التي تساعدك في ملء الإقرار الشهري ويجب الاحتفاظ بها لمدة ثلاث سنوات تالية لسنه القيد.

س٤ ما هو دفتر المتحصلات اليومية؟

-هو بمثابة دفتر يومية يسجل فيه التاجر إجمالي الحصيلة اليومية (سواء من واقع الصندوق أو شريط ماكينة تسجيل النقدية) وفي نهاية الفترة الضريبية يتم جمع كافة مبالغ المتحصلات اليومية للوصول إلى جملة المتحصلات خلال هذه الفترة.

وهو دفتر يجب إمساكه لنظم التجزئه.

مع مراعاة الآتي عند تسجيل المتحصلات:

١- أية مبالغ نقدية تسحب من المتحصلات مثل (إكراميات- بقشيش- مصاريف نقل- أو أية مبالغ لأغراض خاصة أو شخصية) يلزم أن يتم قيدها بسجل إجمالي المتحصلات.

٢- المبالغ التي تصرف مقابل مردودات المبيعات تخصم من المتحصلات.

٣- في حالة استخدام ماكينة تسجيل النقدية لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرقات التي تتم من الخزينة.

- ولا يجوز تخفيض المتحصلات بأخطاء موظف الخزينة (صرف بواقى أكثر أو قبـول مبالغ أقل).

٤- اذا تم تسليم بضاعة- من سلع النشاط- سداد الديون التاجر أو كهدايا يلزم اضافة قيمة هذه السلع إلى المتحصلات.

٥- البيع بالتقسيط أو البيع الآجل يخرج عن هذا النظام ويطبق عليه النظام الأصلي ويـتم قيده ويسجل قيمة السلعة المباعة كاملا وليس قيمة القسط فقط.

٦- في حالة منح خصم تجارى أو نقدي يتم تسجيل سعر البيع بعد الخصم طالمـا كـان الخصم صحيح وحقيقي وطبقا للسياسة البيعية للمنشأة.

س٥ كيف يتم حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (٣)؟

<u>**الخطوة (١)**</u> احسب معامل الضريبة حسب الفئة التي تتعامل بها وفقا للمعادلة الآتية:

معامل الضريبة= فئة الضريبة / ١٠٠ + فئة الضريبة

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ٥% = ٥/١٠٥=١/٢١

للسلع والخدمات الخاضعه لفئة ١٠%= ١٠/١١٠= ١/١١

للسلع والخدمات الخاضعة لفئة ٢٥% = ٢٥/١٢٥= ١/٥

<u>**الخطوة (٢)**</u> اجمع حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة للفئة التي تتعامل بها عـن كـل يوم.

<u>**الخطوة (٣)**</u> اجمع إجمالي حصيلة مبيعات التجزئة شاملة الضريبة في نهاية الفترة الضريبية (الشهر).

الخطوة (٤) اجمع قيمة البضاعة المستلمة بغرض البيع (المشتريات) شاملة الضريبة خلال الفترة(الشهر) وفق كل فئة من واقع الفواتير.

الخطوة (٥) اجمع إجمالي قيمة البضاعة المستلمة بغرض البيـع (مشـتريات) الخاضـعة للضريبة شاملة الضريبة لكل الفئات خلال الفترة (الشهر) من واقع الفـواتير بمـا فيهـا مشترياتك من غير المسجلين.

الخطوة (٦) احسب نسبة قيمة بضاعة كل فئة شاملة الضريبة إلى إجمالي قيمة البضاعة شاملة الضريبة عن طريق قسمة الخطوة ٤ على ناتج الخطوة ٥.

الخطوة (٧) حساب متحصلات كل فئة هي :

ناتج الخطوة (٦) لكل فئة × إجمالي المتحصلات من كل الفئات.

الخطوة (٨) حساب ضريبة المبيعات لكل فئة ضريبية

= ناتج الخطوة (٧) لكل فئة × معامل الضريبة للفئة.

الخطوة (٩) اجمع ضريبة المبيعات لكل الفئات.

الخطوة (١٠) اضف ضريبة المبيعات المحسوبة في الخطوة (٩) إلى الضريبة المستحقة على أية مبيعات أخرى بخلاف التجزئة والناتج هو الضريبة على المبيعات التي تدرج بالإقرار.

ملحوظة: ناتج الخطوة (١٠) بعد خصم ضريبة المبيعات السابق تحميلها علي مشترياتك هي الضريبة الواجبة السداد بالإقرار الشهرى.

ملحوظة: (التسوية السنوية)

وفي هذا النظام يلزم اجراء تسوية تتم عند حساب الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية الأخيرة من السنة لمعالجة اية فروق في الضريبة المسددة خلال العام سواء بالزيادة أو بالنقص كما يلي :

الخطوة (١) اجمع إجمالي المتحصلات للسنة كلها (١٢شهر).

الخطوة (٢) اجمع إجمالي قيمة البضاعة المستلمة أو المشتراه بغرض البيع شاملة الضريبة خلال السنة كلها لكل فئة ، بما فيها البضاعة المشتراه من غير المسجلين.

الخطوة (٣) اجمع إجمالي قيمة البضاعة المستلم أو المشتراه بغرض البيع شاملة الضريبة خلال السنة كلها لكل الفئات.

الخطوة (٤) احسب نسبة قيمة البضاعة المشتراه بغرض البيع شاملة الضريبة لكل فئة إلى إجمالي قيمة البضاعة بغرض البيع شاملة الضريبة لكل الفئات خلال السنة وهي:

ناتج الخطوة (٢)/ ناتج الخطوة (٣)

الخطوة (٥) احسب متحصلات كل فئة خلال السنة وهي نواتج الخطوة (٤) × إجمالي المتحصلات.

الخطوة (٦) احسب ضريبة المبيعات من كل فئة خلال السنة وهي نواتج الخطوة (٥) × معامل الضريبة المناسب لكل فئة .

الخطوة (٧) اجمع ضريبة المبيعات لكل فئة (عن كل فئة على حده) خلال السنة على ضريبة اية مبيعات أخرى بخلاف تجارة التجزئة والمجموع هو الضريبة المستحقة على المبيعات (المخرجات) خلال السنة.

الخطوة (٨) اجمع الضريبة على المبيعات (المخرجات) التي تم حسابها (خلال الأحدى عشر شهر السابقة).

الخطوة (٩) الفرق بين ناتج الخطوة (٧) والخطوة (٨) هو مبلغ الضريبة على المبيعات المستحقة عن الفترة المستحقة عن الفترة الضريبية الأخيرة (الشهر الأخير) في السنة وهو ما يدرج بالإقرار.

س٦ هل هناك أية معلومات يجب مراعاتها؟

<u>-نعم وهي كالآتي:-</u>

١- سعر البيع للمستهلك يكون شاملا للضريبة.

٢- أية مبيعات تتم بموجب فواتير ضريبية تخرج عن حسابات نظم التجزئة ويتبع بشأنها النظام الأصلي للقانون.

٣- أن يكون كل من يعمل لديك على علم تام بفئة الضريبة الخاضع لها نشاطك وكيفية تسجيل المتحصلات حتى يكون قادرا على تطبيق النظام بدقة في أوقات الذروة.

٤- اضافة سعر بيع السلعة شاملة الضريبة لأى سلعة يتم سحبها لأستخدامك الخاص أو الشخصي لإجمالي الحصيلة اليومية.

٥- اضافة سعر البيع الحقيقى شاملا الضريبة لأية مبيعات تتم بنظام المقايضة(المقابل العينى).

٦- الإحتفاظ بكافة فواتير الشراء بالضريبية حتى يمكن خصم الضريبة على المدخلات(المشتريات بغرض البيع).

٧- إذا كنت تقبل شيكات أو كوبونات أو أى طريقة السداد في تعاملاتك يجب أن تدخل قيمتها في متحصلاتك اليومية.

٨- سلعة الجدول رقم (١) والسلع الغير خاضعة والسلع المعفاة لا يحصل عنها ضريبة عند اعدة بيعها في مرحلة التجزئة ولذلك تعامل كسلع معفاة مع ضرورة فصل متحصلاتها عن متحصلات السلع الخاضعة لكل فئة.

٩- عند تغيير فئة الضريبة على سلعة تتعامل فيها اتصل فورا بالمأمورية واتبع الإجراء الوارد بالدليل العام.

١٠- قبل ملء اقرارك الشهرى اطلب دليل الإقرار من المأمورية للإسترشاد به.

١١- تطبيق النظام بدقة يجنبك الوقوع في أية أخطاء أو مخالفات قانونية.

١٢- إذا كان لديك أية مشكلة من فضلك لا تجتهد ويتعين عليك الرجوع فورا إلى ادارة مساعدة المسجلين بالمأمورية المختصة والعنوان ورقم التليفون في دليلك.

س٧ كيفية تغيير النظام؟

- لا يجوز تغيير النظام قبل مرور سنة على اتباعه ولكن من الممكن الرجوع للمصلحة اذا لزم الأمر لبحث ما يمكن اجراؤه. يلزم موافقة المصلحة على النظام الجديد قبل استخدامه وعليك اجراء التسوية المذكوره بشأن اخر فترة ضريبية كما هو موضح بعاليه.

س٨ ماذا أفعل عند التوقف الجزئى أو الكلى عن ممارسة النشاط؟ وأيضا عند بدء النشاط مرة أخرى؟

- الإستمرار في تقديم الإقرار.
- اخطار المصلحة فورا عند التوقف وتخطر المصلحة عند اعادة بدء النشاط.

- تجرى التسوية اللازمة وفقا لأحكام القانون واللائحة بالنسبة للتوقف الكلى فقط.

مثال تطبيقي للنظام رقم (٣)

(تاجر يبيع عدة سلع بفئات مختلفة ولا يستطيع فصل المبالغ المحصلة على كل فئة ضريبية عند البيع)

تاجر تجزئة يبيع سلعا خاضعة للضريبة بعدة فئات مختلفتين ٥%، ١٠%، ٢٥% وسلع جدول (١) وسلعا معفاة وبيانها كالتالي(خلال شهر المحاسبة):

بيان المشتريات

الفئة ثمن السلعة شاملة الضريبة	ثمن السلعة	الضريبة المسددة	إجمالي
٥% ٥٢٥٠	٥٠٠٠	٢٥٠	
١٠% ٣٣٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠	
٢٥% ٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	
سلع معفاة ١٠٠٠	١٠٠٠	ــــــ	
سلع جدول(١) ١٠٠٠	١٠٠٠	------	
الإجمالي	١٤٠٠٠	١٥٥٠	

بيان المبالغ المحصلة عند البيع

إجمالي المبالغ المحصلة عند البيع شاملة الضريبة لكل الفئات= ١٨٠٠٠ج لحساب الضريبة المحصلة عند البيع من لك فئة ضريبية يتم وفاقا للآتي:

بيان ملخص الضريبة

للوصول إلى الضريبة الواجب سدادها عند تقديم الإقرار عن شهر المحاسبه يكـــون كما يلي:

الضريبة الواجبة السداد جملـــة الضـــريبة المحصـــلة الضـــريبة المسددةعلى

ضمن الإقرار الشهرى المبيعات لكل الفئات المشتريات(القابلة للخصم)

= ١٧٩٤ - ١٥٥٠ =. ٢٤٤ جنيه

ملحوظة: اذا كنت قد بعت بعضا من السلع بموجب فواتير ضـــريبية (أى قيمـــه الضـــريبة واضحة بالفاتوره) فلا تدخل في حساب المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضـــريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار الضريبي.

مثال:

نفترض في المثال السابق انك بعت سلع ضريبية وحصلت عليها ضـــريبة قـــدرها ١٠٠٠جنيه.

فتكون الضريبة المحصلة عند البيع

والتي توضح في الإقرار=

الضريبة المحصلة بفواتير ضريبية + الضريبة المحصلة عند البيع بنظام التجزئة

= ١٠٠٠جنيه + ١٧٩٤جنيه = ٢٧٩٤جنيه

الضريبة الواجبة السداد = الضريبة المحصلة عند البيع – الضريبة على المشتريات (القابلة للخصم)

٢٧٩٤جنيه – ١٠ جنيه = ١٢٤٤جنيه

تاريخ البيع	إجمالي المتحصلات الخاضعة لفئة %	الضريبة المستحقة
٧/١		

إجمالي نهاية الشهر يمكنك حساب الضريبة المستحقة يوميا أو شهريا

- وإجمالي الضريبة تسجل في الإقرار الشهري في جانب الضريبة المستحقة.
- يتم حساب الضريبة المستحقة وفقا للطريقة الواردة بالدليل.

أمثلة مختلفة لسلع مبيعات على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في حالة الانتقال إلى المرحلتين الثانية والثالثة ، وأثر ذلك على كل من التاجر والمنتج والمستهلك .

مثال (١) :مكتب سكرتارية (إيديال)

بيـــــــــــــان	الوضـــع الحالي	الوضع في حالة الانتقـــــال
	المنتج الصناعي مسجل	المنتج الصناعي مسجل
ثمن بيع المنتج	٥٦١ جنيه	٥٦١ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	٥٦١ × ١٠ % = ٥٦,١ جنيه	٥٦١ × ١٠ % = ٥٦,١ جنيه
إجمالى الثمن	٦١٧,٦	٦١٧,٦
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٦,١ %	٦١٧,١ × ١٦ % = ٩٩,٩٧ جنيه	٥٦١ × ١٦ % = ٩٠,٨٨ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٦,١%)	٦١٧,١ + ٩٩,٩٧ = ٧١٧ جنيه	٥٦١ + ٩٠,٨٨ = ٦٥١,٨٨ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــــــد	٦٥١,٨٨ × ١٠ % = ٦٥,١ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	٦١٧,١ + ٩٩,٩٧ = ٧١٧ جنيه	٦١٧ + ٩٩,٩٧ = ٧١٧ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــــــد	٦٥,١ - ٥٦,١ = ٩ جنيه

مثال(٢) : ثلاجة ١٠ قدم

بيـــــــــان	الوضـــع الحالي	الوضع في حالة الانتقـــال
 ثمن بيع المنتج ضريبة المبيعات ١٠ % إجمالى الثمن	المنتج الصناعي مسجل ٦٨٠ جنيه ٦٨٠ × ١٠ % = ٦٨ جنيه ـــــــــــ ٧٤٨	المنتج الصناعي مسجل ٦٨٠ جنيه ٦٨٠ × ١٠ % = ٦٨ جنيه ـــــــــــ ٧٤٨
 ربح التاجر = ١٦,٩ % ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٦,٩%) الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ % إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	تاجر غير مسجل ٧٤٨ × ١٦,٩ % = ١٢٦,٤ جنيه ٧٤٨ + ١٢٦,٤ = ٨٧٤,٤ جنيه لا توجـــــــد ٨٧٤,٤ جنيه لا توجـــــــد	تاجر مسجل ٦٨٠ × ١٦,٩ % = ١١٤,٩٢ جنيه ٦٨٠ + ١١٤,٨٢ = ٧٩٤,٩٢ جنيه ٧٩٤,٩٢ × ١٠ % = ٧٩,٤٩ جنيه ٧٩٤,٩٢ + ٧٩,٤٩ =٨٧٤,٤١ جنيه ٧٩,٤٩ - ٦٨ = ٩ جنيه

مثال (٣) مروحة٣ كلوب

بيـــــــان	الوضـــع الحالي	الوضع في حالة الانتقـــال
	المنتج الصناعي منسجل	المنتج الصناعي مسجل
ثمن بيع المنتج	٢٠٠ جنيه	٢٠٠ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	٢٠٠ × ١٠ % = ٢٠ جنيه	٢٠٠ × ١٠ % = ٢٠ جنيه
إجمالى الثمن	٧٤٨	٧٤٨
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٥ %	٢٢٠ × ١٥ % = ٣٣ جنيه	٢٠٠ × ١٥ % = ٣٠ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٥%)	٢٢٠ + ٣٣ = ٢٥٣ جنيه	٢٠٠ + ٣٠ = ٢٣٠ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــد	٢٣٠ × ١٠ % = ٢٣ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	٢٥٣ + -- = ٢٥٣ جنيه	٢٣٠ + ٢٣٩ = ٢٥٣ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــد	٢٣ - ٢٠ = ٣ جنيه

مثال (٤) دولاب أجهزة إيديال صغير

بيـــــــــــــان	الوضـــع الحالي	الوضع في حالة الانتقـــــال
	المنتج الصناعي مسجل	المنتج الصناعي مسجل
ثمن بيع المنتج	١٨٧ جنيه	١٨٧ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	١٨٧ × ١٠ % = ١٨,٧ جنيه	١٨٧ × ١٠ % = ١٨,٧ جنيه
إجمالى الثمن	٢٠٥,٧	٢٠٥,٧
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٦,٢ %	٢٠٥,٧× ١٦,٢ % = ٣٣,٣٢ جنيه	١٨٧ × ١٦,٢ % = ٣٠,٢٩ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٦,٢%)	٢٠٥,٧+ ٣٣,٣٢ = ٢٣٩,٠٢ جنيه	١٨٧ + ٣٠,٢٩ = ٢١٧,٢٩ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــد	٢١٧,٢٩ × ١٠ % = ٢١,٧٢ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	٢٣٩,٠٢ جنيه	٢٠٥,٧ + ٢٣,٣٢ = ٢٣٩,٠٢ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــد	٢١,٧٢ − ١٨,٧ = ٣,٠٢ جنيه

مثال (٥) غسالة ١٤ برنامج

بيـــــــــان	الوضـــع الحالي	الوضع في حالة الانتقـــــال
	المنتج الصناعي مسجل	المنتج الصناعي مسجل
ثمن بيع المنتج	١٣٢٠ جنيه	١٣٢٠ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	١٣٢٠ × ١٠ % = ١٣٢ جنيه	١٣٢٠ × ١٠ % = ١٣٢ جنيه
إجمالى الثمن	١٤٥٢	١٤٥٢
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٢,١٢ %	١٤٥٢×١٢,١٢% = ١٧٥,٩٨ جنيه	١٣٢٠ × ١٢,١٢% = ١٥٩,٩٨ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٢,١٢%)	١٤٥٢+١٧٥,٩٨ = ١٦٢٧,٩٨جنيه	١٣٢٠ + ١٥٩,٩٨ = ١٤٧٩,٩٨جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجــــــــــد	١٤٧٩,٩٨ × ١٠% = ١٤٧,٩٩ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٦٢٧,٩٨ جنيه	١٤٧٩,٩٨+١٤٧,٩٩ = ١٦٢٧,٩٨ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجــــــــــد	١٤٧,٩٩ - ١٣٢ = ١٥,٩٩ جنيه

مثال (٦) ثلاجة ١٢ قدم

بيـــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	١١١٤,٥ جنيه	١١١٤,٥ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	١١١٤,٥ × ١٠ % = ١١١,٥ جنيه	١١١٤,٥ × ١٠ % = ١١١,٥جنيه
إجمالى الثمن	١٢٢٦	١٢٢٦
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ٩,٣٠ %	١٢٢٦×٩,٣% = ١١٤,٠٢ جنيه	١١١٤,٥ × ٩,٣% = ١٠٣,٦٥ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٩,٣%)	١٢٢٦+١١٤,٠٢ = ١٣٤٠,٠٢جنيه	١١٤,٥ + ١٠٣,٦٥ = ١٢١٨,١٥جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــــد	١٢١٨,١٥ × ١٠% = ١٢١,٨٢ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٣٤٠,٠٢ جنيه	١٢١٨,١٥+١٢١,٨٢ = ١٣٣٩,٩٧ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــــد	١٢١,٨٢ − ١١١,٥ = ١٠,٣٢ جنيه

مثال (٧) مثال شيزلونج كنبة

بيـــــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	٦٣٥ جنيه	٦٣٥ جنيه
ضريبة المبيعات ٢٠ %	٦٣٥ × ١٠ % = ٦٣,٥ جنيه	٦٣٥ × ١٠ % = ٦٣,٥جنيه
إجمالى الثمن	٦٩٨,٥	٦٩٨,٥
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٨,٢ %	٦٩٨,٥×١٨,٢% = ١٢٧,١٣ جنيه	٦٣٥ × ١٨,٣% = ١١٥,٥٧ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٨,٢%)	٦٩٨,٥+١٢٧,١٣= ٨٢٥,٦٣جنيه	٦٣٥ + ١١٥,٥٧ = ٧٥٠,٥٧جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــــد	٧٥٠,٥٧ × ١٠% = ٧٥,٠٥ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	٨٢٥,٦٣ جنيه	٦٣٥ +٧٥,٠٥= ٨٢٥,٦٣ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــــد	٧٥,٠٥ – ٦٣,٥ = ١١,٥٥جنيه

مثال(٨) كريستال كسر ١٠٥١ / ١٤

بيـــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
ثمن بيع المنتج ضريبة المبيعات ٢٥ % إجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ١٦٠ جنيه ١٦٠ × ٢٥ % = ٤٠ جنيه ——— ٢٠٠ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ١٦٠ جنيه ١٦٠ × ٢٥ % = ٤٠ جنيه ——— ٢٠٠ جنيه
ربح التاجر = ٢٠ % ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٢٠%) الضريبة المصلحة من المستهلك ٢٥ % إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	تاجر غير مسجل ٢٠٠× ٢٠% = ٤٠ جنيه ٢٠٠+ ٤٠ = ٢٤٠ جنيه لا توجــــــــد ٢٤٠ جنيه لا توجــــــــد	تاجر مسجل ١٦٠ × ٢٠% = ٣٢ جنيه ١٦٠ + ٣٢ = ١٩٢ جنيه ١٩٢ × ٢٥% = ٤٨ جنيه ١٩٢ + ٤٨ = ٢٤٠ جنيه ٤٨ – ٤٠ = ٨ جنيه

مثال (٩) بن محوج ٥٠ جرام

بيــــــــــــان	الوضـع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	١,٢٥ جنيه	١,٢٥ جنيه
ضريبة المبيعات ٥ %	١,٢٥ × ٥ % = ٠,٠٦ جنيه	١,٢٥ × ٥ % = ٠,٠٦ جنيه
إجمالى الثمن	١,٣١ جنيه	١,٣١ جنيه
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٤ %	١,٣١× ١٤% = ٠,١٨ جنيه	١,٢٥ × ١٤% = ٠,١٧٥ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٤%)	١,٣١+ ٠,١٨ = ١,٤٩ جنيه	١,٢٥ + ٠,١٧٥ = ١,٤٢٥ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ٥ %	لا توجـــــــــد	١,٤٢٥ × ٥ % = ٠,٠٧ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١,٤٩ جنيه	١,٤٢٥ + ٠,٠٧ = ١,٤٩ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــــد	٠,٠٧ – ٠,٠٦ = ٠,٠١ جنيه

مثال (١٠) لوحة توزيع كهرباء ١٥ × ٨٠ × ٦٠

بيـــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	٩٠,٩ جنيه	٩٠,٩ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	٩٠,٩ × ١٠ % = ٩,١ جنيه	٩٠,٩ × ١٠ % = ٩,١ جنيه
إجمالى الثمن	١٠٠ جنيه	١٠٠ جنيه
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ٩,١ %	١٠٠ × ٩,١% = ٩,١ جنيه	٩٠,٩ × ٩,٠١٠% = ٨,٢٧ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٩,١%)	١٠٠ + ٩,١ = ١٠٩,١ جنيه	٩٠,٩ + ٨,٢٧ = ٩٩,١٧ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــــد	٩٩,١٧ × ١٠ % = ٩,٩١ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٠٩,١ جنيه	٩٩,١٧ + ٩,٩١ = ١٠٩,١ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــــد	١٠٩,٩١ – ٩,١ = ٠,٨١ جنيه

مثال (١١) سجاد شنواه ٢٧٠ سم × ١٩٥

بيان	الوضع الحالي	الوضع في حالة الانتقال
	المنتج الصناعي مسجل	المنتج الصناعي مسجل
ثمن بيع المنتج	١٥٠٠٥,١٨٩٤ جنيه	١٥٠٠٥,٧٩ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	١٥٠٠٥,٧٩×١٠% = ١٥٠٠,٥٧ جنيه	١٥٠٠٥,٧٩×١٠% = ١٥٠٠,٥٧ جنيه
إجمالي الثمن	١٦٥٠٦,٣٦ جنيه	١٦٥٠٦,٣٦ جنيه
	تاجر غير مسجل	التاجر مسجل
ربح التاجر = ١٨,١٨ %	١٦٥٠٦,٣٦×١٨,١٨% = ٣٠٠١,١٢ جنيه	١٥٠٠٥,٧٩ × ١٨,١٨% = ٢٧٧٣,٧٥ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٨,١٨%)	١٦٥٠٦,٣٦+٣٠٠١,١٢=١٩٥٠٧,٤٨ جنيه	١٥٠٠٥,٧٩ + ٢٧٧٣,٧٥ = ١٧٧٧٩,٥٤ جنيه
الضريبة المحصلة من المستهلك ١٠ %	لا توجد	١٧٧٧٩,٥٤ × ١٠% = ١٧٧٧,٩٥ جنيه
إجمالي المسدد بمعرفة المستهلك	١٩٥٧,٤٨ جنيه	١٧٧٧٩,٥٤ + ١٧٧٧,٩٥ = ١٩٥٥٧,٤٩ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجد	١٧٧٧,٩٥ - ١٥٠٠,٥٧ = ٢٧٧,٣٨ جنيه

مثال (١٢) سخان غاز ١٠ لتر

بيـــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــــال
ثمن بيع المنتج ضريبة المبيعات ١٠ % إجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ٤٥٠ جنيه ٤٥٠ × ١٠ % = ٤٥ جنيه ـــــــــ ٤٩٥ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ٤٥٠ جنيه ٤٥٠ × ١٠ % = ٤٥ جنيه ـــــــــ ٤٩٥ جنيه
ربح التاجر = ١٧,١٧ % ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٧,١٧%) الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ % إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	تاجر غير مسجل ٤٩٥× ١٧,١٧% = ٨٤,٩٩ جنيه ٤٩٥+ ٨٤,٩٩ = ٥٧٩,٩٩ جنيه لا توجـــــــــد ٥٧٩,٩٩ جنيه لا توجـــــــــد	تاجر مسجل ٤٥٠ × ١٧,١٧% = ٧٧,٢٦ جنيه ٤٥٠ + ٧٧,٢٦ = ٥٢٧,٢٦ جنيه ٥٢٧,٢٦ × ١٠ % = ٥٢,٧٣ جنيه ٥٢٧,٢٦ + ٥٢,٧٣ = ٥٧٩,٩٩ جنيه ٥٢,٧٣ – ٤٥ = ٧,٧٣ جنيه

مثال (١٣) مرتبة دي لوكس ١٠ سم × ١٩٠ × ٩٠

بيـــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	١٠٢,٦ جنيه	١٠٢,٦ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	١٠٢,٦ × ١٠ % = ١٠,٢٦ جنيه	١٠٢,٦ × ١٠ % = ١٠,٢٦ جنيه
إجمالى الثمن	١١٢,٨٦ جنيه	١١٢,٨٦ جنيه
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ١٨,١٨ %	١١٢,٨٦×١٨,١٨% = ٢٠,٥٢ جنيه	١٠٢,٦ × ١٨,١٨% = ١٨,٦٥ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ١٨,١٨%)	١١٢,٨٦+٢٠,٥٢ = ١٣٣,٣٧ جنيه	١٠٢,٦ + ١٨,٦٥ = ١٢١,٢٥ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــد	١٢١,٢٥ × ١٠ % = ١٢,١٢ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٣٣,٣٧جنيه	١١٢,٨٦ + ٢٠,٥٢ = ١٣٣,٣٧ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــد	١٢,٢١ – ١٠,٢٦ = ١,٨٦ جنيه

مثال (١٤) حجرة نوم كاملة إيطالي

بيــــــــــان	الوضــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
ثمن بيع المنتج ضريبة المبيعات ١٠ % إجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ١٦٤٥٨,٨ جنيه ١٦٤٥٨,٨ × ١٠% = ١٦٤٥,٨٨ جنيه ١٨١٠٤,٦٨ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ١٦٤٥٨,٨ جنيه ١٦٤٥٨,٨ × ١٠% = ١٦٤٥,٨٨ جنيه ١٨١٠٤,٦٨ جنيه
ربح التاجر = ٤,٥٥ % ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٤,٥٥%) الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ % إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	تاجر غير مسجل ١٨١٠٤,٦٨ × ٤,٥٥% = ٨٢٣,٧٦ جنيه ١٨١٠٤,٦٨ + ٨٢٣,٧٦ = ١٨٩٢٨,٤٤ جنيه لا توجــــــــد ١٨٩٢٨,٤٤ جنيه لا توجــــــــد	تاجر مسجل ١٦٤٥٨,٨ × ٤,٥٥% = ٧٤٨,٨٧ جنيه ١٦٤٥٨,٨ + ٧٤٨,٨٧ = ١٧٢٠٧,٧ جنيه ١٧٢٠٧,٧ × ١٠ % = ١٧٢٠,٧٧ جنيه ١٧٢٠٧,٧ + ١٧٢٠٧,٧ = ١٨٩٢٨,٤٤ جنيه ١٧٢٠,٧٧ – ١٦٤٥,٨٨ = ٧٤,٨٩ جنيه

مثال (١٥) تليفزيون ملون ١٦ بوصة

بيـــــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	١١٨٦,٣٦ جنيه	١١٨٦,٣٦ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	١١٨٦٣٦× ٦٠% = ١١٨,٦ جنيه	١١٨٦٣٦× ١٠% = ١١٨,٦ جنيه
إجمالى الثمن	١٣٠٥ جنيه	١٣٠٥ جنيه
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ٢٣,١٤ %	١٣٠٥×٢٣,٥٥% = ٣٠١,٩٧ جنيه	١١٨٦,٣٦ × ٢٣,١٤% = ٢٧٤,٥ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٢٣,١٤%)	١٣٠٥+٣٠١,٩٧ = ١٦٠٦,٩٧ جنيه	١١٨٦,٣٦ + ٢٧٤,٥ = ١٤٦٠,٨٦ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــــد	١٤٦٠,٨٦ × ١٠ % = ١٤٦,٠٩ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٦٠٦,٩٧جنيه	١٤٦٠,٨٦ + ١٤٦,٠٩ = ١٦٠٦,٩٥ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــــد	١٤٦,٠٩ − ١١٨,٦ = ٢٧,٤٩ جنيه

مثال (١٦) سخان كهرباء ٨٠ لتر

بيـــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج	٢٥٠ جنيه	٢٥٠ جنيه
ضريبة المبيعات ١٠ %	٢٥٠ × ١٠% = ٢٥ جنيه	٢٥٠ × ١٠% = ٢٥ جنيه
إجمالى الثمن	٢٧٥ جنيه	٢٧٥ جنيه
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر = ٢١,٨ %	٢٧٥ × ٢١,٨% = ٥٩,٩٥ جنيه	٢٥٠ × ٢١,٨% = ٥٤,٥ جنيه
ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٢١,٨%)	٢٧٥ + ٥٩,٩٥ = ٣٣٤,٩٥ جنيه	٢٥٠ + ٥٤,٥ = ٣٠٤,٥ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ %	لا توجـــــد	٣٠٤,٥ × ١٠ % = ٣٠٤,٥ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	٣٣٤,٩٥ جنيه	٢٧٥ + ٥٩,٩٥ = ٣٣٤,٩٥ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا توجـــــد	٣٠,٤٥ − ٢٥ = ٥,٤٥ جنيه

مثال (١٧) بافتراض سلعة يقوم المنتج الصناعى ببيعها بمبلغ ١٠٠ جنيه تحصل عليها ضريبة مبيعات بواقع ١٠% وإن ربح التاجر بواقع ١٠ %

بيـــــــان	الوضـع الحـالــى	الوضع فى حالة الانتقال لتطبيق مرحلتـى الجملة والتجزئة
ثمن بيع المنتج " السلعة " الضريبة المحصلة من التاجر أجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ١٠٠ جنيه ١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه ١١٠ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ١٠٠ جنيه ١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه ١١٠ جنيه
ربح التاجر ١٠ % ثمن البيع للمستهلك الضريبة المصلحة من المستهلك	تاجر غير مسجل ١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه ١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه لا توجـــد	تاجر مسجل ١٠٠ × ١٠ % = ١٠ جنيه ١٠٠ + ١٠ = ١١٠ جنيه ١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٢١ جنيه	١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا تـــوجـــد	١١ – ١٠ = ١ جنيه

سعر البيع للمستهلك النهائى فى كل من الحالتين ١٢١ جنيه

بيـــــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقال لتطبيق مرحلتـــى الجملة والتجزئة
	المنتج الصناعى مسجل	المنتج الصناعى مسجل
ثمن بيع المنتج " السلعة "	١٠٠ جنيه	١٠٠ جنيه
الضريبة المحصلة من التاجر	١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه	١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه
أجمالى الثمن	١١٠ جنيه	١١٠ جنيه
	تاجر غير مسجل	تاجر مسجل
ربح التاجر ١٠ %	١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه	١٠٠ × ١٠ % = ١٠ جنيه
ثمن البيع للمستهلك	١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه	١٠٠ + ١٠ = ١١٠ جنيه
الضريبة المصلحة من المستهلك	لا توجـــد	١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٢١ جنيه	١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا تـــوجـــد	١١ – ١٠ = ١ جنيه

التاجر عند الانتقال سوف يسترد بخصم الضريبة المسددة للمنتج الصناعى ١٠ جنيه وبالتالى ستنخفض تكلفة تمويل الشراء للسلعة بدلا من ١١٠ جنيه ستكون ١٠٠ جنيه فقط .

بيـــــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقال لتطبيق مرحلتـــى الجملة والتجزئة
ثمن بيع المنتج " السلعة " الضريبة المحصلة من التاجر أجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ١٠٠ جنيه ١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه ١١٠ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ١٠٠ جنيه ١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه ١١٠ جنيه
ربح التاجر ١٠ % ثمن البيع للمستهلك الضريبة المصلحة من المستهلك	تاجر غير مسجل ١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه ١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه لا توجـــد	تاجر مسجل ١٠٠ × ١٠ % = ١٠ جنيه ١٠٠ + ١٠ = ١١٠ جنيه ١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٢١ جنيه	١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا تـــوجـــد	١١ – ١٠ = ١ جنيه

إن نظام الضريبة يسمح بخصم ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات من الضريبة المحصلة عند البيع

بيـــــــــــان	الوضــع الحــالـــى	الوضع فى حالة الانتقال لتطبيق مرحلتـى الجملة والتجزئة
ثمن بيع المنتج " السلعة " الضريبة المحصلة من التاجر أجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ١٠٠ جنيه ١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه ١١٠ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ١٠٠ جنيه ١٠٠ × ١٠% = ١٠ جنيه ١١٠ جنيه
ربح التاجر ١٠ % ثمن البيع للمستهلك الضريبة المصلحة من المستهلك	تاجر غير مسجل ١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه ١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه لا توجـــد	تاجر مسجل ١٠٠ × ١٠ % = ١٠ جنيه ١٠٠ + ١٠ = ١١٠ جنيه ١١٠ × ١٠ % = ١١ جنيه
إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك	١٢١ جنيه	١١٠ + ١١ = ١٢١ جنيه
الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	لا تـــوجـــد	١١ – ١٠ = ١ جنيه

تسجيل التاجر سوف يجعل المنتجين الصناعيين والمصدرين يقبلون على الشراء

مثال (١٨) ديب فريزر أفقي ١٢٠ لتر

بيـــــــــــان	الوضـــع الحـــالـــى	الوضع فى حالة الانتقـــال
ثمن بيع المنتج ضريبة المبيعات ١٠ % إجمالى الثمن	المنتج الصناعى مسجل ٧٠٩,١ جنيه ٧٠٩,١ × ١٠% = ٧٠,٩ جنيه ——— ٧٨٠ جنيه	المنتج الصناعى مسجل ٧٠٩,١ جنيه ٣٣١ × ١٠% = ٧٠,٩ جنيه ——— ٧٨٠ جنيه
ربح التاجر = ٨,٢ % ثمن البيع للمستهلك (ربح التاجر ٨,٢ %) الضريبة المصلحة من المستهلك ١٠ % إجمالى المسدد بمعرفة المستهلك الضريبة المسددة للمصلحة من التاجر	تاجر غير مسجل ٧٨٠ × ٨,٩٧% = ٦٩,٩٧ جنيه ٧٨٠ + ٦٩,٩٧ = ٨٤٩,٩٧ جنيه لا توجـــــد ٨٤٩,٩٧ جنيه لا توجـــــد	تاجر مسجل ٧٠٩,١ × ٨,٢ % = ٦٣,٦٠ جنيه ٧٠٩,١ + ٦٣,٦٠ = ٧٧٢,٧ جنيه ٧٧٢,٧ × ١٠ % = ٧٧,٢٧ جنيه ٧٧٢,٧ + ٧٧,٢٧ = ٨٤٩,٩٧ جنيه ٧٧,٢٧ — ٧٠,٩ = ٦,٣٧ جنيه

منشور رقم (٢) لسنة ٢٠٠١

الإنفاق المرفق الذي تم بين المصلحة والسادة نقيب وأعضاء النقابة العامة للصيادلة والنقابات الفرعية للصيادلة بتاريخ ٢٠٠١/٦/١٨ والذي تم آلية تنفيذ تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات على الصيدليات والمعتمد من السيد الأستاذ الدكتور الوزير بتاريخ ٢٠٠١/٦/١٩ .

محضر اجتماع

إنه في يوم الاثنين الموافق ٢٠٠١/٦/١٨ تم عقد اجتماع بين نقيب وأعضاء النقابة العامة للصيادلة والنقابات الفرعية للصيادلة ورئيس مصلحة الضرائب على المبيعات ورئيس قطاع الشئون التنفيذية والمستشار القانوني للمصلحة ورئيس الإدارة المركزية للشئون القانونية ورئيس الإدارة المركزية للشئون القانونية ورئيس الإدارة المركزية لشئون مكتب رئيس المصلحة ومدير عام الإدارة العامة للبحوث الضريبية وذلك لمناقشة آلية تنفيذ تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات على الصيدليات .

وقد أسفرت المناقشات بالاتفاق على ما يلي :-

١- ان الدواء لا يتعامل مع المرحلتين الثانية والثالثة طبقاً لأحكام القانون .

٢- جميع المستلزمات الطبية والصيدلية والأغذية الطبية وأغذية الأطفال التي لاتباع إلا في الصيدليات فقط وطبقاً للبيان الوارد من النقابة العامة للصيادلة يتم تحصيل الضريبة عليها من الشركات الموردة والمنتجة لها.

٣- الأصناف الخاضعة الضريبية إن وجدت بالصيدلية بتحديد رقم البيع المتوقع الذي يتم على أساسه تحصيل الضريبة وفقا لما يقدمه الصيدلي في إقراره الشهري على أن تتم التسوية الضريبة بين المصلحة والصيدليات لحين التسوية السنوية.

٤-الاحتفاظ بفواتير الشراء لدى الصيدليات لحين التسوية السنوية.

٥- تشكيل لجان مشتركة من المصلحة والنقابة العامة والنقابات الفرعية لقبول طلبات تسجيل الصيدليات التي بلغت حد التسجيل والقيام بأعمال التوعية الواجبة.

٥- تشكيل لجان مشتركة من المصلحة والنقابة العامة والنقابات الفرعية لقبول طلبات تسجيل الصيدليات التي بلغت حد التسجيل والقيام بأعمال التوعية الواجبة.

٦- تشكل بالنقابة العامة للصيادلة والنقابات الفرعية بالمحافظات لجان مشتركة من الصيادلة مع مصحة الضرائب على المبيعات لحل المشكلات وتسوية الخلافات التي قد تنشأ من تطبيق الضريبة .

وقد أنتهي الاجتماع على اتفاق الجميع على كافة البنود السابقة ووقع عليه من جميع الحاضرين الرفق أسمائهم بالاتفاق على جميع ما ورد به .

الإجراءات :

بتاريخ العشرين من يونيو سنة ١٩٩٦ أودع المدعى صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة، طالبا بعدم دستورية المادتين (١٧ و٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادرة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم برفض الدعوى.

وبعد تحضير الدعوى على النحو البين بحضر الجلسة وقررت المحكمة اصدار الحكم فيها بجلسة اليوم

بعد الإطلاع على الأوراق والمداولة :

حيث أن الوقائع –على ما يبين من صحيفة الدعاوى وسائر الأوراق– تتحصل في أن المدعى كان قد أقام الدعوى رقم ١٤٤٨ لسنة ١٩٩٤ أمام محكمة المنصورة الابتدائية ضد المدعى عليهما الثاني والثالث ، طالبا الحكم ببراءة ذكته من مبلغ ٥٢٦٨ جنيها الذي قدرته مصلحة الضرائب على المبيعات جزافيا عن إنتاج مصنع الطوب الذي يملكه وذلك في الفترة من ١٩٩٣/٤/١ حتى ١٩٩٣/٩/٣٠ قولا منه بأنه يقوم بسداد الضريبة المستحقة عليه شهريا وفقا لإنتاجه الفعلي من تاريخ العمل بقانون تلك الضريبة وأنه تظلم من هذا التقدير، إلا أن

تظلمه رفض ، وبتاريخ ١٩٩٥/١/٢٦ قضت تلك المحكمة بعدم قبول الدعوى لرفعها بغير الطريق الذي حددته المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١،فطعن المدعى على ذلك الحكم بالإستئناف رقم ٨٣٤ لسنه قضائية المنصورة. وأثناء نظره دفع بعدم دستورية المادتين (١٧و ٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.وإذا قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع، وصرحت له برفع الدعوى الدستورية فقد أقام المدعى المماثلة.

وحيث أن المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تنص على أن " للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة وبخطر المسجل بذلك بخطاب موصى علية مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين يوما من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة."

وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما مر تاريخ تسليم الأخطار فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوما ، فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص علية في هذا المدد بقرار من الوزير.

ويعتبر تقدير المصلحة نهائيا إذا لم يقوم التظلم أو يطلب إحالة النزاع للتحكيم خلال المواعيد المشار إليها"

كما تنص المادة(٣٥) من ذلك القانون على أنه "إذا قام نزاع مع المصلحة حول قيمة السلعة أو نوعها ، أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها.

وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم في المواعيد المقررة وفقا للمادة (١٧) من هذا القانون فعلى رئيس المصلحة أو من ينبه خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ إخطار بطلب التحكيم أن يحيل النزاع كمرحلة إبتدائية للتحكيم إلى حين تعيين المصلحة إحداهما ويعين صاحب الشأن الآخر.

وفي حالة إتفاق الحكمين يكون رأيهما نهائيا .

فإذا لم تتم لمرحلة السابقة بسبب عدم بتعيين صاحب الشأن الحكم أو إذا إختلف الحكمان المنصوص عليهما في الفقرة السابقة رفع النزاع إلى لجنة مؤلفة من مفوض دائم

يعينه الوزير رئيسا . وعضوية كل من : ممثل عن المصلحة يختاره رئيسها ، وصاحب الشأن أو من يمثله، ومندوب عن التنظيم المهنى أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمي القضية المقيدة المسجل يختاره رئيس هذه الجهة، ومندوب عن هيئة الرقابة الصناعية يختاره رئيسها، وتصدر الجنة قرارها بأغلبية الأصوات بعد أن تستمع إلى الحكمين عند توافر المرحلة الإبتدائية ومن ترى الإستعانة بهم من الخبراء الفنيين.

ويعلن قرار الجنة إلى كل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره بكتاب موصى علية مصحوبا بعلم الوصول .

ويكون القرار الصادر من اللجنة واجب النفاذ ويشتمل على بيان من يتحمل نفقات التحكيم.

ويحدد الوزير إجراءات التحكيم بالمراعاة للقواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات كما يحدد نفقاته وعدد اللجان ومركزها ودوائر إختصاصها والمكافآت التي تصرف لأعضائها

وحيث أنا مصلحة الشخصية المباشرة -وهي شروط لقبول الدعوى الدستورية- مناطها أن يكون ثمة إرتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوع وذلك بأن يكون الحكم في المسألة الدستورية من الطلبات الموضوعية المرتبطة بها .

وحيث أن الدستور قد كفل لكل مواطن -بنص مادته الثمانية والستين- حق الإلتجاء الى قاضية الطبيعة مخولا إياه بذلك أن يسعى بدعواه إلى قاض يكون بالنظر إلى طبيعتها، وعلى ضوء مختلف العناصر التي لابستها، مهيئا دون غيره للفصل فيها ، كذلك فإن لحق التقاضى غاية نهائية يتوخاها تمثلها الترضية القضائية ،التي يناضل المتقاضون من أجل الحصول عليها لجبر الأضرار التي أصابتهم من جراء العدوان على الحقوق التي يطلبونها، فإذا أرهقها المشرع بقيود تعسر الحصول عليها أو تحول دونها كان ذلك إخلالا بالحماية التي كلفها الدستور لهذا الحق وإنكار لحقائق العدل في جوهر ملامحها .

وحيث إن قضاء هذه المحكمة مطرد على أن الأصل في التحكيم هو عرض نزاع معين بين طرفين على محكم من الأغيار يعين بإختيارهما أو بتفويض منهما أو على ضوء شروط يحددها ، ليفصل هذا الحكم في ذلك النزاع بقرار يكون نائيا عن شبهة الممالأة، مجردا من التحامل، وقاطعا لدائرة الخصومة في جوانبها التي أحالها الطرفان إليه بعد أن يدلي كل منهما بوجهة نظره تفصيلا من خلال ضمانات التقاضي الرئيسية ولا يجوز بحال أن يكون التحكيم إجباريا يدعن إليه أحد الطرفين إنفاذا لقاعدة قانونية آمرة لا يجوز الإتفاق على خلافها وذلك كان موضوع التحكيم نزاعا قائما أو محتمل ذلك أن التحكيم مصدره الإتفاق إذ يحدد طرفاه -وفقا لأحكامه – نطاق الحقوق المتنازع عليها بينهما،أو المسائل الأخلاقية التي يمكن أن تعرض لهما، والية ترتد السلطة الكاملة التي يباشرها المحكمون عند البت فيها،ويلتزم المحتكمون بالنزول على القرار الصادر فيه، وتنفيذه تنفيذا كاملا وفقا لفحواه ليزول التحكيم إلى وسيلة فنية لها طبيعة قضائية غايتها الفصل في نزاع مبناه علاقة محل إهتمام من أطرافها وركيزته إتفاق خاص يستمد المحكمون منه سلطتهم ولا يتولون مهامهم بالتالي بإسناد من الدولة وبهذه المثابة فإن التحكيم يعتبر نظاما بديلا عن القضاء. فلا يجتمعان ذلك أن مقتضى الإتفاق عليه عزل المحاكم جميعها عن نظر المسائل التي أنصب عليها إستثناء مفصل خضوعها لولايتها.

ومؤدى ما تقدم جمعيه أنه إذ ما فرض المشروع التحكيم قسرا بقاعدة قانونية آمرة فإن ذلك يعد إنهاكا لحق التقاضي الذي كلفه الدستور.

وحيث أن المبين من إستقراء المادة (١٧) الطعينة أنه متى أخطرت مصلحة الضرائب على المبيعات المسجل، بتعديل الإقرار المقدم منه بخطاب موصى علية مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين يوما من تسلمها الإقرار ، فإن الأمر لا يخرج عن إحدى حالتين فإما الأمر لا يخرج إحدى حالتين،فأما أن يقبل المسجل -صراحة أو ضمنا – ما أجرته المصلحة من تعديل ، وأما أن يتقدم -خلال الميعاد المحدد- متظلما منه، فإن رفضت المصلحة تظلمه أو لم تبت فيه كان عليه إن أراد المضي في المنازعة في التعديل الذي

أجرته المصلحة أو لم تبت فيه كان علية أن أراد المضي في المنازعة في التعديل الذي أجرته المصلحة أن يطلب إحالة الأمر الى التحكيم وإلا صار تقدير المصلحة نهائيا ثم تناولت المادة (٣٥) تنظيم التحكيم وجهلته على مرحلتين أولاهما إبتدائية تعين فيها المصلحة محكما ويعين صاحب الشأن المحكم الآخر فإن لم يعينه أو اختلف الحكمان رفع النزاع الى لجنة يستأثر وزير المالية بتحديد إجراءات التحكيم أمامها، يرأسها مفوض دائم يعينه الوزير وتضم صاحب الشأن أو من يمثله ، وممثلا عن المصلحة ومندوبا عن التنظيم المهني أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمى إليها المسجل يختاره رئيس هذه اللجنة قرارها بالأغلبية ويعلن لكل من المصلحة وصاحب الشأن ويكون واجب النفاذ مشتملا على تحديد من يتحمل نفقات التحكيم . ولازم ذلك كله،أن المسجل التلمس طريقا إلى المنازعة في مقار الضريبة أو قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها فليس أمامه سوى طلب إحالة النزاع إلى التحكيم وإلا كان تقدير المصلحة -مهما شابه من عسف اومباغتة- ملزما له ونافذا في حقة وينال من النتيجة المتقدمة قاله أن هذا التحكيم لا يمنع صاحب الشأن من أن يعزف عنه ويلجأ بظلامته من ذلك التقدير مباشرة إلى المحكمة أو أن يختار ثم يطعن على قرار اللجنة أمام القضاء لأن الأصل في النصوص القانونية إلا تحمل على غير مقاصدها وإلا تفسر عبارتها بما يخرجها عن معناها ويفصلها عن سيادتها أو يحرفها عما اتجهت إليه إدارة مشروعها متى كان ذلك اصطلاح "التحكيم" إنما يقصد به نظام للفصل في منازعات معينة يكون مانعا من ولوج طريق لتقاضى أما المحاكم بشائنها ،وكان قانون الضريبة العامة على المبيعات ردود النص على التحكيم وما يرتبط به من إجراءات في المواد (١٧و٣٥و٣٦) منه، فإن إدارة المشروع تكون قد انصرفت بيقين إلى إنشاء نظام للتحكيم -بديلا عن القضاء- في منازعات أنفرد وحده بتعينها وتحديد كيفية تشكيل للجان التي تفصل فيها وبيان الإجراءات التي تبعها، مع أن التحكيم لا يكون إلا وليد إرادة طرفيه.

وحيث أنه متى كان ما تقدم ، فإن المادتين الطعينتين تكونان قد فرضتا التحكيم قهرا على أصحاب الشأن، وخلعتا قوة تنفيذه على القرارات التي تصدرها لجان التحكيم في حقهم

عند وقوع الخلاف بينهم وبين مصلحة الضرائب على المبيعات وبهذه المثابة فان هذا النوع من التحكيم –الذي يبسط مظلمته على حل منازعات هذه الضريبة يكون منافيا للأصل فيه، بإعتبار أن التحكيم لايتولد إلا عن الإرادة الحرة ولا يجوز إجراؤه تسلطا وكرها بما مزادة أن إختصاص جهة التحكيم التي أنشها قانون الضريبة على المبيعات العامة –بالمادتين الطعينتين– لنظر المنازعات التي أدخلها جبرا في ولاياتها يكون منتحلا ونطقوا بالضرورة على إخلال بحق التقاضي بحرمان المتداعين من اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي بالمخالفة للمادة (٦٨) من الدستور ، ومنعدما بالتالي من زاوية دستورية.

وحيث أن المادة(٣٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إلية ترتبط ارتباطا لا يقبل التجزئة بالمادتين (١٧و٣٥) منه، فأنها تسقط لزوما تبعا للحكم بعدم دستوريتها، إذ لا يتصور وجودها بدون هذين النصين.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة :

أولا: بعدم دستورية نص المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فيما تضمنه من أن لصاحب الشأن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص علية في هذا القانون إذ رفض تظلمه أو لم يبت فيه وإلا أعتبر تقدير المصلحة نهائيا.

ثانيا: بعدم دستورية المادة (٣٥) من ذلك القانون.

ثالثا: بسقوط نص المادة(٣٦) من القانون الشار إليه.

رابعا: بإلزام الحكومات المصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

الإجراءات:

بتاريخ ٢٠من يوليو سنة ١٩٨٦ ورد الى قلم كتاب المحكمة ملف الدعوى رقم ٢لسنة ١٩٨٥ وإحالة الأوراق الى المحكمة الدستورية العليا للفصل في دستور الفقرتين الثانية والثالثة من المادة الثانية من القانون رقم١٣٣ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة

١٩٨٢ وكذلك نصوص قـرارى رئـيس الجمهوريـة رقمـى ٣٦٠ لسـنة ١٩٨٢ و١٣٧ لسنة١٩٨٦ الصادرتين نفاذا للمادة المذكورة.

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت في ختامها الحكم برفض الدعوى.

وبعد تحضير الدعوى أودعت هيئة المفوضين تقريرا برائها .

ونظرا لدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة، وقررت المجكمة إصدار الحكـم فيها بجلسة اليوم.

المحكمة:

بعد الإطلاع على الأوراق والمداولة.

وحيث أم الوقائع –على ما يبين من قرار الإحالة وسائر الأوراق- تتحصل في أنـه بتاريخ ١٩٨٤/٧/٣ أوقعت مصلحة الضرائب حجزا إداريا تنفيذيا على مـا للمـدعى لـدى المدعى وفاء لدين نشاء عن الضريبة على الإستهلاك الصادر بها القانون رقـم ١٣٣ لسـنة ١٩٨١ والتي استحق على مخزون سلعى في حيازته .

وكان المدعى قد أقام الدعوى رقم ٨٤٨٩ لسنة ١٩٨٤ كلى جنوب القـاهرة طلبـا الحكم ببراءة ذمته من الدين الضريبي المطالب به، وبعدم الاعتداد بالحجز الإداري الموقـع ضده، وقضت محكمة جنوب القاهرة الابتدائية بجلسة ١٩٨٤/١٢/١٥ بعدم اختصاصها نوعيا بنظر الدعوى ، وأمرت بإحالتها بحالتها الى قاضى التنفيذ بمحكمة بنـدر الجيـزة الجزئيـة لنظرها، والذي تحركت –بناء على قرار منه- الدعوى الماثلة.

وحيث أن البين من قرار الإحالة الصادر عن محكمة الموضـوع أنهـا ارتـات أن الفقرتين الثانية والثالثة من المادة الثانية من قانون الضريبة على الاستهلاك وكذلك القرارين الصادرين إعمالا لهما عن رئيس الجمهورية –وهما القراران رقما ٣٦٠ لسنة ١٩٨٢و٢٣٧ لسنة ١٩٨٦ بتعديل الجدول المرفق لقانون هذه الضريبة –تناقض جميعها حكم المـادة ١١٩ من الدستور التي تنص على أن إنشاء الضريبة العامة أو تعـديلها أو إلغائهـا لايكـون إلا

بالقانون ولا يعفي أحد من أدائها إلا في الإجراءات المبينة في القانون بما مؤداه عدم جواز فرضها بقرار لايطهرها مما اعتراها من عوار، ولا يزيل مثالبها الدستورية

وحيث أن قانون الضريبة على الإستهلاك الصادر بالقانون رقم١٣٣ لسنة ١٩٨١ قد ألغى بمقتضى المادة الثانية من قانون اصدار الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وكان نفاذ هذا القانون من تاريخ العمل به لا يخل الآثار التي رتبها القانون السابق علية خلال الفترة التي ظل فيه قائما ذلك أن الأصل في ظلها وحتى الغائها فإذا احل المشروع محلها قاعدة جديدة تعين تطبيعها اعتبارا من تاريخ العمل بها على الوقائع التي تتم في ظلها وحتى الغائها فإذا أحل المشروع محلها قاعدة جديدة تعين تطبيقها إعتبارا من تاريخ نفاذها أو إهمال القاعدة القديمة من تاريخ الغائها وبذلك يتحدد مجال اعمال كل من القاعدتين من حيث الزمان فما نشا مكتملا من المراكز القانونية -وجودا أو أثرا- في ظل القاعدة القانونية القديمة يظل محكوما بها وحدها.

وحيث أن المصلحة الشخصية المباشرة -وهي شروط لقبول الدعوى الدستورية مناطها أن يكون ثمة ارتباط بينهما وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية وذلك بأن يكون الحكم الصادر في المسائل الدستورية لازما للفصل في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها والمطروحة على محكمة الموضوع متى كان ذلك وكان قرار رئيس الجمهورية رقم ٥٠ لسنة ١٩٨٢ قد عدل الجدول المرافق لقانون الضريبة محددا قرين كل منها فئتها الضريبية مستندا في ذلك الى الفقر الثانية من المادة الثانية من القانون وكان هذا القرار قد طبق خلال فترة نفاذه على المدعى في الدعوى الراهنة وترتبت بمقتضاه أثار قانونية بالنسبة إليه تتمثل فيما استحق علية من دين هذه الضريبة ويقع الحجز على امواله لاستيفائها فان مصلحته في الدعوى الدستورية وبقدر اتصالها بالطعن على هذه الفقرة وكذلك بالقرار المشار إليه -تكون قائمة.

وحيث أن المادة الثانية من قانون الضريبة على الاستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ تنص على ما يلي:

(فقرة أولى): تفرض الضريبة على السلع الواردة بالجدول المرفق لهذا القانون بالفئات الموضحة قرين كل منها.

(فقرة ثانية): ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية تعديل هذا الجدول على أن يعرض القرار على مجلس الشعب خلال عشر يوما من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائما أو في أول اجتماع له في حالة المجلس أو وقف جلسته.

(فقرة ثالثة): فإذا لم يقره المجلس ألغى القرار من اعتبار ما تم تحصيله قبل الإلغاء صحيحا.

وحيث أن استناد إلى الفقرة من المادة الثانية المشار القضية المقيدة صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٦٠لسنة ١٩٨٢ بتعديل ذلك الجدول ونص المادة الأولى على أن (تضاف إلى الجدول المرفق بقانون الضريبة على الاستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ السلع الواردة بالكشف حرف (أ) المرفق بهذا القرار والتي تبدأ بالمسلسل رقم ٥٤ وتنتهي برقم ١٢٤)، كما قضى في مادتها لثانية بأن (يعدل الجدول المرفق بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ المشار إليه وفقا لما هو مبين بالكشف حرف (ب) المرفق بهذا القرار)، ثم صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨٦ بتعديل الجدول المرفق بقانون الضريبة على الاستهلاك على النحو المبين بالكشف المرفق بذلك القرار.

وحيث أن من المقرر في قضاء المحكمة الدستورية العليا، أن الضريبة العامة هي التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تنبسط عليها دون سواها ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها بل يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على إمتداد النطاق الإقليمي للدولة وبغض النظر عن تقسيمها الإدارية -مرتبا لدينها في ذمة الممول بما مؤداه تكافؤ الممولين المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز وسريانها بالتالي وبالقوة ذاتها كما توافر مناطها في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة ولا يعنى ذلك أن يتماثل الممولون في مقدار الضريبة التي يؤدونها بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية فالتكافؤ بينهم ليس فعليا Intrinsic بل جغرافيا.

وحيث أن الدستور أعلى شأن الضريبة العامة وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها وبوجه خاص من زاوية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها أو تقييد تدفقها وما يتصل بها من مظاهر الإنكماش أو الإنتعاش وتأثيرها بالتالي على فرص الإستثمار والإدخار والعمل وتكلفة النقل وغيرها من الضرائب المالية فنص على أن أولاهم لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون وإن ثانيتها يجوز إنشائها في الحدود التي بينهما القانون وكان ذلك مؤداه أن للسلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد نطاقها وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديرة وبيان مبلغها والملتزمين أصلا بأدائها والمسئولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها إذ يجوز أن يتقرر في الإجراءات التي يبنيها القانون.

وحيث أن متى كان ما تقدم، فإن نص القانون يعتبر مصدرا مباشرا للضريبة العامة إذ ينظم رابطتها محيطا بها في إطار من قواعد القانون العام متوخيا تقدير موضوعيا ومتوازنا لمتطلبات وأسس فرضها وبمراعاة أن حق الدولة في تنمية مواردها من خلالها ينبغي أن تتوخاها أصلا ولا يناقض معدلها وأحوالها فرضها والضوابط اللازمة لعدالتها الإجتماعية.

وحيث أن الأصل أن يتوخى المشرع بالضريبة التي يفرضها أمرين يكون أحدهما أصلا مقصودا منها ابتداء primary motive ويتمثل في الحصول على غلتها لتعود إلى الدولة وحدها تصبها في خزانتها العامة لتعينها على مواجهة نفقاتها ويكون ثانيهما مطلوبا منها بصفة عرضية أو جانبية أو غير مباشرة Incidental motive كاشفا عن طبيعتها التنظيمية Regulatory Nature دالا على التدخل بها -وعلى الأخص إذا كان النشاط مؤثما جنائيا كالتعامل في المواد المخدرة.

وهذه الآثار العرضية للضريبة كثيرا ما تلازمها وتظل لضريبة مقوماتها من الناحية الدستورية لا تزايلها طبيعتها هذه لمجرد أنها تولد آثار عرضية بمناسبة إنشائها.

وحيث أن الدستور قد نص في المادة ١٠٨ على أن (لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الإجراءات الإستثنائية وبناء على تفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون، ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارت والأسس التي تقوم عليها ...).

وحيث أن السلطة التشريعية إذ تفوض رئيس الجمهورية في مباشرة إختصاصها بتنظيم موضع معين تنظيما تشريعيا، وأن جاز في الحدود وطبقا للشروط التي بنيتها المادة ١٠٨ من الدستور إلا أن هذا التفويض لا يجوز أن ينقل ولايتها التشريعية بأكملها أو في جوانبها الأكثر أهمية إلى السلطة التنفيذية وإلا كان التفويض مخالفة للدستور.

كذلك فإن رئيس الجمهورية إذ ينظم المسائل التي فوض فيها على ضوء القواعد التي تحكمها وفقا لقانون التفويض فضلك بصفة استثنائية باعتبار أن هذا الاختصاص ينصب على تقرير قواعد تسنها السلطة التشريعية أصلا وفقا للدستور وهو ما يعني أن يتقيد رئيس الجمهورية- فيما فوض فيه بالحدود الضيقة التي تفرضها الطبيعة الإستثنائية لاختصاص يتولاه عرضا وعند الضرورة في أعلى درجاتها ولمدة محدودة وإلا كان مخالفا للدستور.

وحيث أن المبين من نص المادة ١٠٨ من الدستور، أن التفويض التشريعى الصادر عن مجلس الشعب لايجوز أن يكون مطلقا بل محددا وعلى الأخص من جهتين أولاهما أن التفويض لا يصدر إلا متعلقا بتنظيم موضوع معين متضمنا بيانا الأسس التي يقوم عليها هذا التنظيم ثانيتهما أن رئيس الجمهورية لا يمارس ما فوض فيه من إختصاص في شأن هذا الموضوع إلا خلال فترة زمنية لا يتعداها، بينها قانون التفويض فإذا خلا منها كان التفويض ممتدا في الزمان إلى غير حد متضمنا، أعراض السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها فيه لا يقيد رئيس الجمهورية -فيما فوض فيه- بزمن معين يكون ميعادا موقتا مجددا سلفا من قبل السلطة التشريعية فإن مباشرة رئيس الجمهورية الإختصاص بتعديل الجدول المرفق لقانون الضريبة المطعون عليها لا يكون منحصرا بين تاريخيين بل متراميا متحررا من قيد الزمن، وباطلاً.

وحيث أن الدستور قد مايز -ينص المادة ١١٩- بين الضريبة العامة وبين غيرها من الفرائض المالية من حيث اداة انشاء كل منها ذلك أن الضريبة العامة لا يفرضها أو يعدلها أو يلغيها إلا القانون أما غيرها من الفرائض المالية فيكفي لتقريرها أن يكون واقعا في حدود القانون تقديرا من الدستور لخطوة الضريبة العامة بالنظر الى إتصالها بمصالح القطاع الأعراض من الموطنين وتأثيرها في الأوضاع الإقتصادية بوجة عام مما يحتم موازنتها بالقيود المنطقية التي ينبغى أن تكون إطارا لها فلا تفرضها السلطة التشريعية إلا لضرورة تقضيها وعلى ضوء معايير تكفل عدالتها اجتماعية وكان التفويض المقرر بالنص المطعون فيه يخول رئيس الجمهورية -وفي الحدود التي يبنيها قانون التفويض- انشاء ضريبة عامة فإن فرضها لا يكون بقانون بل في حدود وهو ما يعني مساواتها بغيرها من الفرائض المالية لتصدر جميعها في حدود القانون بالمخالفة لمقاصد الدستور.

وحيث أن إقرار السلطة التشريعية للضريبة العامة التي فرضها رئيس الجمهورية على خلاف أحكام الدستور -لا يزيل عوارها ولا يحيلها إلى عمل مشروع دستوريا ولا يدخل تشريعها في عداد القوانين التي تقرها السلطة التشريعية عقيدة في شأن إقتراحها وإقرارها وإصدارها بالأحكام المنصوص عليها في الدستور.

وحيث أن ما ذهبت الهيئة قضايا الدولة من أن الفقرة الثانية المطعون عليها لا تخول رئيس الجمهورية غير إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين مردود أولا: بأن الأصل في هذه اللوائح التي تصدر وفقا لنص المادة ١٤٤ من الدستور أنها تفصل ما ورد إجمالا من النصوص القانونية بما ليس فيه تعديل أوتعطيل أو تعطيل لها أو أعفائها من تنفيذها ولا كذلك النص المطعون فيه إذ خول رئيس الجمهورية- وعلى ما جاء بالمذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٢ المعدل لقانون الضريبة على الإستهلاك إخضاع ساع جديدة لها أو زيادة فئتها على السلع التي إشتمل عليها الجدول المرفق لقانون بما يجوز من بيان الضريبة المطعون عليها ويغير من أحكامها من خلال تعديل نطاقها وقواعد سرايانها ومردود ثانيا:

بأن قانون هذه الضريبة بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ - قد عهد وبنص المادة الثالثة من مواد إصداره إلى وزير المالية بتنفيذ الأحكام التي تضمنها.

وحيث ان القول بأن أداء الضريبة والتكاليف العامة يعتبر واجبا وفقا للقانون عملا بنص المادة ٦١ من الدستور، مردود بما جرى عليه قضاء هذه المحكمة من أن الضريبة التي تكون قواما لها والتي بدونها تنحل عدماً.

وحيث أنه متى كان ذلك وكان الحكم بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة الثانية من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ المشار الية يعنى بطلانها وسقوط النصوص المرتبطة بها إرتباطا لا يقبل التجزئة والتي لا تصور وجودها بدونها فإن ما أوردته الفقرة الثانية من أحكام متعلقة بوجوب عرض رئيس الجمهورية لقراره بتعديل جدول الضريبة على السلطة التشريعية خلال الميعاد المبين وكذلك ما نصت علية فقراتها الثالثة من جزاء على رفض السلطة التشريعية لقرار رئيس الجمهورية المشار إليه، إنما تكون مع التفويض المخول لرئيس الجمهورية بمقتضى النص المطعون فية كلا لا يتجزأ وتسقط أحكامها تبعا لبطلان هذا التفويض ومعها جدول الضريبة على الإستهلاك الصادرين إستناد لقانونها :

لهذه الأسباب:

حكمت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون الضريبة على الإستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ فيما قررتة من تخويل رئيس الجمهورية سلة تعديل جدول الضريبة على الإستهلاك المرفق لهذا القانون، وبسقوط ما تضمنه هذه الفقرة والفقرة الثالثة من تلك المادة، من أحكام أخرى، وكذلك بسقوط قراري رئيس الجمهورية رقم ٣٦٠ لسنة ١٩٨٢ و١٣٧ لسنة ١٩٨٦.

الإجراءات:

بتاريخ ٢٤ إبريل سنة ١٩٩٤ -أودع المدعى صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة طالبا الحكم بعدم دستورية الفقرتين الثانية والثالثة من المادة ٢ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وكذلك أحكام القرار الجمهوري رقم ٢٠٩ لسنة ١٩٩٠.

قدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم أصليا بعدم قبول الدعوى واحتياطيا برفضها وبعدم تحضير الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم.

المحكمة:

بعد الإطلاع على الأوراق، والمداولة:

وحيث أن الوقائع -على ما يبن من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق- تتحصل في أن المدعى كان قد قدم للمحكمة في القضية رقم ٧٢٦٤ لسنة ١٩٩١ جنح النزهة، بتهمة أنه في يوم ١٩٩٠/٦/٢ بدائرة قسم النزهة تهرب من أداء الضريبة على الإستهلاك المستحقة على الدخان المبين وصفا وقدرا بالأوراق، وذلك بأن قام بسحبه من أماكن إنتاجه دون سداد الضريبة المستحقة علية وطلبت النيابة العامة عقابه بمقتضى المواد (٤و ٥٣و ٥٤ مكررا) من قانون الضريبة على الإستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ إلمعدل بالقانون ١٠٢ لسنة ١٩٨٢، وكذلك بالبند رقم ٣٤/ب٢ من الجدول المرفق بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٦٠ لسنة ١٩٨٢، وإذا قضيت محكمة جنح النزهة بتغريم المدعى مبلغ خمسمائة جنيه والمصادرة مع الزامة بأن يؤدى لمصلحة الضرائب مبلغ ١٢٣٣ جنيها قيمة الضرائب المستحقة علية وتعويضا يوازى ثلاث أمثال هذه القيمة فقد طعن المدعى على هذا الحكم بالإستئناف رقم ٥٩٥٤ أمام محكمة الجنح المستأنفة "شمال القاهرة" ودفع الدعى -أثناء نظر الإستئناف- بعدم دستورية نص الفقرتين الثانية والثالثة من المادة ٢ من قانون الضريبة على الإستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وكذلك أحكام قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٠٩ لسنة ١٩٩٠.

وإذا قدرت محكمة الموضوع جديد الدفع بعدم الدستور، فقد صرحت للمدعى برفع دعواه لدستورية، فأقام الدعوى الماثلة أبان أجلها المحدد.

وحيث أن المصلحة الشخصية المباشرة -وهي شروط لقبول الدعوى الدستورية- مناطها أن يكون ثمة إرتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية وذلك بأن يكون الحكم

الصادر في المسألة الدستورية لازما للفصل في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها والمطروحة على محكمة الموضوع، إذا كان ذلك وكان قرار رئيس الجمهورية رقم ١٠٩ لسنة ١٩٩٠ قد عدل الجدول البنود المبنية في الكشف المرافق به، ومستندا في ذلك إلى الفقرة الثانية من المادة الثانية من ذلك القانون، وكان هذا القرار قد طبق خلال فترة نفاذه على المدعى في الدعوى الراهنة، وترتب بمقتضاه آثار قانونية بالنسبة الية تتمثل فيما إستحق علية من دين هذه الضريبة التي إتهم بالتهرب من أدائها، إذا كان ذلك فإن مصلحتة في الدعوى الدستورية- وبقدر إتصالها بالطعن على القرار المشار الية- تكون قائمة.

وحيث أن المدعى علية يعنى على الفقرة الثانية من قانون الضريبة على الإستهلاك وكذلك القرار رقم ٢٠٩ لسنة ١٩٩٠ الصادر عن رئيس الجمهورية -إعمالا لها- بتعديل الجدول المرافق لقانون هذه الضريبة، أنها جميعا تناقض حكم المادة ١١٩ من الدستور التي تنص على أن إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفي أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، بما مؤداه عدم جوز فرضها بقرار من رئيس الجمهورية، ولو أقرتها السلطة التشريعية فيما بعد عند عرضها علية، ذلك أن هذا الإقرار لا يطهرها مما إعترها من عوار، ولا يزيل عنها مثالية الدستورية.

وحيث أن المحكمة الدستورية العليا سبق أن قضت بحكمها الصادر في ١٩٩٦/٢/٣ في القضية رقم ١٨ لسنة ٨ قضائية "دستورية" بعدم نص الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون الضريبة على الإستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ فيما قررتة من تخويل رئيس الجمهورية سلطة تعديل جدول الضريبة المرفق لهذا القانون،وبسقوط ما تضمنته هذه الفقرة الثالثى من تلك المادة من أحكام أخرى وقد نشر هذا الحكم في الجريدة الرسمية في ١٩٩٦/٢/١٧.

وحيث أن قضاء هذه المحكمة فيما فصل فية الدعوى المتقدمة -إنما يجوز حجبة مطلقة تعتبر بذاتها قولا فاصلا لا يقبل تأويلا أو تعليقا من أية جهة أيا كان وزنها أو

موضعه، فإن الخصومة في هذا الشق من الدعوى الدستورية المماثلة تكون منتهية، بعد أن حسمتها المحكمة الدستورية العليا بحكمها المتقدم.

وحيث أن رئيس الجمهورية، كان مخولا بمقتضى نص الفقرة الثانية من المادة الثانية أشتمل من قانون الضريبة على الاستهلاك إخضاع سلع جديدة لها أو زيادة فئاتها على السلع التي إشتمل عليها الجدول المرافق لقانونها، ومن ثم إصدار رئيس الجمهورية القرار رقم ٢٠٩ لسنة ١٩٩٠ بتعديل الجدول المرافق لقانون هذه الضريبة، بأن نص في مادته الأولى على (يستبدل بالبنود الواردة بالمسلسل رقم (١٠) من الجدول المرافق لهذا القانون، البنود المبنية في الكشف المرفق بهذا القرار) ومن بينها السلعة محل التداعي.

وحيث أن الدستور -وفق ما جرى علية قضاء المحكمة الدستورية العليا- قد مايز بنص المادة ١١٩، بين الضريبة العامة وبين غيرها من الفرائض المالية من حيث أداة إنشاء كل منها ذلك أن الضريبة العامة لا يفرضها أو يعدها أو يلغيها إلا القانون، غيرها من الفرائض المالية فيكفي لتقريرها أن يكون واقعا في حدود القانون، تقديرا من الدستور لخطورة الضريبة العامة بالنظر إلى إتصالها بمصالح القطاع الأعراض من المواطنين، ومن ثم نص الدستور على ضرورة أن يكون القانون العام مباشرا لضريبة العامة لينظم رابطتها محطا بها في إطار من قواعد القانون العام متوخيا تقديرا موضوعيا ومتوازنا لأسس فرضها على ضوء معايير بكفل عدالتها إجتماعيا.

وحيث أن قرار رئيس الجمهورية المطعون عليه في النزاع المائل لا يعتبر من قبيل اللوائح التنفيذية التي تفصل ما ورد إجمالا بالقانون بما ليس فيه تعديل من الأحكام التي انتظمها أو تعطيل لها أو إعفائها من تنفيذها، وكان تعديل رئيس الجمهورية للجدول المرافق لقانون الضريبة على الإستهلاك إستنادا لنص الفقرة الثانية من المادة الثانية من هذا القانون التي قضى دستوريتها -إنما يحور من بنيان لنص الفقرة الثانية من المادة الثانية من هذا القانون التي قضى بعدم دستوريتها- إنما يحور من بنيان الضريبة التي فرضها القانون ويغير

من أحكامها من خلال تعديل نطاقها وقواعد سريانها، فإن القرار المطعون عليه الصادر عن رئيس الجمهورية، يكون باطلا بعد أن قام محمولا عن تفويض مخالف للدستور.

وحيث أن اقرار السلطة التشريعية للضريبة العامة على الإستهلاك التي فرضها رئيس الجمهورية بمقتضى القرار المطعون فيه -على خلاف أحكام الدستور- لا يزيل عوارها ولا يحيلها الى عمل مشروع دستوريا ولا يدخل تشريعها في عداد القوانين التي تقرها السلطة التشريعية مقيدة في شأن اقتراحها واقرارها وإصدارها، بالأحكام النصوص عليها في الدستور.

فلهذه الأسباب:

حكمت المحكمة بعدم دستورية قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٠٩ لسنة ١٩٩٠ بتعديل الجدول المرافق لقانون الضريبة على الإستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

الحكم رقم (٣٢)

بإسم الشعب

محكمة النقض

الدائرة التجارية

برئاسة السيد المستشار الدكتور / رفعت محمد عبدا لمجيد نائب رئيس للمحكمة.

وعضوية السادة المستشارين / على محمد على نواب رئيس المحكمة.

محمد درويش أحمد الحسيني

عيد العزيز الطنطاوى

وبحضور رئيس النيابة السيد /محمد النعناعى.

وبحضور أمين السر السيد /عبدالحكيم عامر عبدالخالق.

في يوم الثلاثاء غرة شعبان سنة ١٤

٢٠ الموافق ٩ من نوفمبر سنة ١٩٩٩ م

أصدرت الحكم الآتي :

في الطعن المقيد في جدول المحكمة رقم ٤٩٨ لسنة ٦٨ق.

المرفوع من السيد / وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمأمورية ضرائب المبيعات.

هيئة قضايا الدولة بمجمع التحرير – قسم قصر النيل القاهرة.

حضرعنة المستشار /على شعبان.

ضد: السيد شوقى واصف جرجس (مقاول)

المقيم بشارع مكة المكرمة – المتفرع من شارع الجلاء بالقوصية – محافظة أسيوط.

لم يحضر عنه بالجلسة أحد .

الوقائع :

في يوم ١٩٩٨/٤/١٤ طعن بطريق النقض في محكمة استئناف أسيوط الصادر بتاريخ ١٩٩٨/٢/١٦ في الإستئناف رقم ٨٩٩ سنة ٧٢ق -وذلك بصحيفة طلب فيها الطاعن الحكم بقبول الطعن شكلا وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه.

وفي نفس اليوم أودع الطاعن مذكرة شارحة وفي ١٩٩٨/٤/٢٩ أعلن المطعون ضده بصحيفة الطعن.

ثم أودعت النيابة مذكرة وطلبت فيها قبول الطعن شكلا وفي الموضع بنقض الحكم المطعون فيه.

وفي ١٩٩٩/٥/٢٥ عرض الطعن على المحكمة في غرفة المشورة فرأت انه جدير بالنظر وحددت لنظره بجلسة ١٩٩٩/١٠/١٢ وبما سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم الطاعن والنيابة كل على ما جاء بمذكرته -والمحكمة أرجأت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم.

المحكمة:

بعد الإطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد المقرر/ على محمد على. والمرافعة وبعد المداولة.

حيث أن الطعن إستوفي أوضاعه الشكلية.

وحيث أن الوقائع -على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر الأوراق- تتحصل في أن المطعون ضده أقام الدعوى رقم ٩٦/١٥٦٣ مدنى أسيوط الإبتدائية إبتغاء الحكم بالزام المصلحة الطاعنة بأن ترد له مبلغ ٥٨٥٢ حنية قيمة الضريبة على المبيعات التي قامت بتحصيلها دون وجه حق.

ندبت المحكمة حبيرا في الدعوى وبعد أن قدم تقريره حكمت المحكمة بتاريخ ٢٥من أعسطس سنة ١٩٩٧ بالزام الطاعنه بأن تؤدى للمطعون ضده مبلغ ٣٩٥١ جنيـه إسـتأنفت الطاعنة هذا الحكم بالإستئناف رقم ٧٢/٨٩ق أسيوط.

وبتاريخ ١٦ من فبراير سنة ١٩٩٨ قضت المحكمة بتأيد الحكم المسـتأنف طعنـت الطاعنة في هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة العامة مذكرة أبدت فيها الرأى بـنقض الحكم المطعون فية، وإذ عرض الطعن على هذه المحكمة في غرفة مشورة وحددت جلسـة لنظره وفيها التزمت النيابة رأيها.

وحيث ان الطعن أقيم على سببين تنعى الطاعنة بالسبب الأول منها بطـلان الحكـم المطعون فيه لعدم تمثيل النيابة العامة في الدعوى أمام محكمة الموضوع بدرجتها بإعتبارها من المنازعات الضريبة التي إستوجبت القانون تمثيل النيابة العامة فيها.

وحيث أن النعى غير سديد ذلك أن المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه ولئن أوجـب المشرع بالمادة ٨٨ من القانون رقم ١٤/١٩٣٩ المقابل للمادة ١٦٣ من القانون ١٥٧/١٩٨١ تمثيل النيابة في الدعاوى الناشئة عن تطبيقه أحكامه، إلا انة لم يوجب ذلك في المنازعـات الناشئة عن تطبيقه أحكام قانون الضريبة العام على المبيعات ومن ثم يكون النعي قد جاء غير أساس.

حيث أن حاصل النعي بالسبب الثاني على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه وتأويله إذ أيد الحكم الإبتدائى فيما قضى به من عدم خضوع نشـاط المقـاولات لضريبة المبيعات لأنه لا يندرج لأي مدلول "خدمات التشغيل للغير" ولعـدم الـنص عليهـا صراحة حيث أن الخدمات تشمل كافة الخدمات التي تؤدى للغير ومنها أعمال المقاولات مما يعيب الحكم ويستوجب نقضه.

وحيث أن هذا النعي سديد ذلك أن المقرر في قضاء هذه المحكمة أن الـنص فـي المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١/١٩٩١ على أنه يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية: التعويضات الموضحة قرين

كل من... المكلف هو الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان ...أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليها في هذا القانون.... الخدمة.

كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. والنص في الفقرة الثانية من المادة الثانية منه على أنه "وترفض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرفق لهذا القانون" والنص في المادة ١٨ منه أنة "على كل منتج صناعي بلغ أو جاوز قيمة مبيعاته ... خلال الأثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه وكذلك على حدود الخدماة ... إذا يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض ... ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار إليه وعلى كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفا... بلغت قيمة مبيعاته خد التسجيل أو جاوزته في أي سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون أن يتقدم إلى المصلحة بالطلب المشار إليه.... "والنص في المادة ١٩ منه على أنه" يجوز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم الى المصلحة لتسجيل إسمه ... ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون "وتنص المادة الثالثة من القانون رقم ١٩٩٧/٢ المعمول به من إعتبار من ١٩٩٢/٣/٥ على أنه" ... ثانيا وتضاف الى هذا الجدول الخدمات الواردة بالجدول (هـ) المرفق بهذا القانون وهي الخدمات التي تضمنها نص المادة من قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ الملغى بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ منذ تاريخ العمل به في ١٩٩٢/٣/٥ والنص في الجدول رقم (هـ) المشار اليه ضمن الخدمات المضافة الى الجدول رقم (٢) سالف البيان على "خدمات التشغيل للغير" مفادة وعلى ما أفصحت عنه أنواع الخدمات الواردة بهذا الجدول وبلك الواردة بالجدول (ز) الملحق بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المشار اليه أن المشرع حرص على أن يوضع لكل خدمة إرتاى شمول الضريبة لها إسما تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين، وهو ما يخرجها عن المدلول العام المجرد، بما لازم إعتبار مقصود المشرع من عبارة "التشغيل للغير" مدلولا عاما ينصرف الى عموم الخدمات

لما إحتاج الأمر الى أن "يخضع الخدمات الواردة بالجدول (ز) الملحق رقم ١٩٩٧/٢ للضريبة وهي الخدمات التي تتعلق بتأجير السيارات ولبريد السريع وشركات النظافة وإستخدام الطرق، إذ أن الخدمات الاخيرة تندرج تحت المدلول العام، لما كان ذلك، كان المدلول اللغوى لعبارة "التشغيل للغير" هو الموازنة بالممارسة والتكرار، وكان عقد المقاولة وفقا لأحكام القانون المدنى -من العقود المسماة التي ترد على العمل يقوم فيه المقاول بالبداء علم معين لحساب الغير، فإذا قدم المقاول مادة العمل كلها أو بعضها كان العقد مزيجا من بيع ومقاولة، فيقع البيع على المادة والمقاولة على العمل مما لازمه إنصراف عبارة "خدمات التشغيل للغير" في خصوص نشاط المقاولات إلى عنصر العمل وحده دون المواد المستخدمة التي تنظم الضريبة عليها الجداول الخاصة بالسلع متى كان هذا العمل "يزاول على وجه الممارسة والتكرار وكان القائم به من المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات سواء بلغ المقابل الذي حصل علية نظير الخدمات التي قدمها خلال السنة المالية حد التسجيل أو لم يبلغ ذلك الحد ومع ذلك تم تسجيل إسمه بناء على طلبه.

لما كان ذلك، وكان الحكم الإبتدائى المؤيد بالحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر وجرى في قضائه إلى عدم إنصراف "عبارة خدمات التشغيل للغير" إلى عقود المقاولة بصفة مطلقة ورتب على ذلك عدم خضوع هذا النشاط إلى الضريبة على المبيعات ولعدم النص عليها صراحة في القانون فإنه يكون قد خلف القانون وأخطأ في تطبيقه مما يوجب نقضه.

وحيث أن الموضع صالح للفصل فيه، لما تقدم وكان نشاط المقاولات يدخل في مفهوم خدمات التشغيل للغير ومن ثم يخضع للضريبة العامة على المبيعات التي حصل المبلغ المطالب بردوفاء لها إذا خالف الحكم الإبتدائى هذا النظر فإنه يتعين إلغاؤه برفض الدعوى.

وحيث أنه المصاريف فيلزم بها المستأنف ضده عن درجتى التقاضى عملا بنص المادتين ١٨٤، ٢٤٠ من قانون المرافعات.

لذلك :

نقضت المحكمة الحكم المطعون فيه وألزمت المطعون ضده المصروفات وحكمت في موضوع الاستئناف رقم ٧٢/٨٨٩ في أسيوط بإلغاء الحكم المستأنف وبرفض الدعوى وألزمت المستأنف ضده المصروفات عن الدرجتين.

أمين السر　　　　　　　　　　نائب رئيس المحكمة

بسم الله الرحمن الرحيم

باسم الشعب

محكمة النقض

الدائرة التجارية

برئاسة السيد المستشار / أحمد الحديدى نائب رئيس المحكمة

وعضوية السادة المستشارين /

محمد المنشاوى مصطفي عزب

منير الصاوى وعبدالمنعم غلما نواب رئيس المحكمة

وبحضور رئيس النيابة السيد /محمد المرسى

وحضور أمين السر السيد /كمال عبدالسلام.

في الجلسة العلنية المنعقدة بمقة المحكمة بمدينة القاهرة.

في يوم الإثنين ٣ شعبان سنة ١٤٢١ هـ الموافق ٣٠ أكتوبر سنة ٢٠٠٠ م.

أصدرت المحكمة الآتى:

في الطعن المقيد في جدول المحكمة برقم ١٠٥٧ لسنة ٦٧ق

المرفوع من

(١) السيد/ وزير المالية بصفته.

(٢) السيد /رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات بصفته.

وموطنها القانوني هيئة قضايا الدولة بمبنى مجمع التحرير بالقاهرة.

الوقائع

في يوم ١٩/١٠/١٩٩٧ طعن بطريق النقض في حكم محكمة إستئناف الإسكندرية الصادر بتاريخ ٢٠/٨/١٩٩٧ في الإستئناف رقم ٣٠٣ سنة ٥٣ ق وذلك بصحيفة طلب فيها الطاعنان الحكم بقبول الطعن شكلا وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه والإحالة.

وفي نفس اليوم أودع الطاعنان مذكرة شارحة.

وفي ١٩٩٧/١١/٨ أعلنت المطعون ضدها بصحيفة الطعن.

ثم أودعت النيابة العامة مذكرتها وطلبت فيها:

أولا: عدم قبول الطعن لرفع من غير ذى صفه بالنسبة للطاعن الثانى بصفته.

ثانيا: قبول الطعن شكلا وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه.

وبجلسة ٢٠٠٠/٧/٣ عرض الطعن على المحكمة في غرفة مشورة قررت أنه جدير بالنظر فحددت لنظره جلسة مرافعة.

وبجلسة ٢٠٠٠/٩/٢٥ سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم كل من نائب الطاعنين بصفتهم والنيابة العامة على ما جاء بمذكرته - والمحكمة ارجأت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم.

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد المستشار المقرر /عبدالمنعم مندور غلما نائب رئيس المحكمة والمرافعة وبعد المداولة.

حيث أن الطعن إستوفي أوضاعه الشكلية

وحيث أن الوقائع -على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن- تتحصل في أن الشركة المطعون ضدها أقامت الدعوى رقم ١٥٩٦ لسنة ١٩٩٤ الإسكندرية الإبتدائية على الطاعنة -مصلحة الضرائب على المبيعات- بطلب الحكم بعدم أحقية المصلحة الطاعنة في إقتضاء المبلغ المطالب به وقدره ٠٣و٥٧٣٤٨٨ جنيه وببراءة ذمة الشركات المطعون ضدها منه وقالت في بيان ذلك انها إستوردت رسائل أخشاب في الفترة من ١٩٩١/٥/٣ وحتى ١٩٩٢/١٢/٣١ وقامت بسداد ضريبة المبيعات المستحقة على تلك الرسائل عند الإفراج الجمركى عنها إلا أنها فوجئت بمطالبه المصلحة الطاعنة لها بالمبلغ سالف الذكر. ندبت المحكمة خبيرا وبعد أن أودع تقريره حكمت بتاريخ ١٩٩٧/٢/٢٦ برفض الدعوى.

إستأنفت الشركة المطعون ضدها هذا الحكم بالإستئناف رقم ٣٠٣ لسنة ٥٣ق أمـــام محكمة إستئناف الإسكندرية والتي قضت بتاريخ ١٩٩٧/٨/٢٠ بإلغاء الحكم المستأنف وبعدم أحقية المصلحة الطاعنة في الطالبة بمبلغ ٥٧٣٤٨٨و٠٣ وبرائة ذمة الشركة أبدت فيها الرأى بنقض الحكم المطعون في هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة العامة مذكرة أبدت فيها الرأى بنقض الحكم المطعون فيه وإذا عرض الطعن على هذه المحكمة في غرفـــة مشـــورة فحددت جلسة لنظره وفيها إلتزمت النيابة برأيها.

وحيث أن الطعن أقيم سبب واحد من وجهين تنعى المصلحة الطاعنة بهما على الحكم المطعون فيه الخطأ في تطبيق القانون وفي بيان ذلك تقول في أولهما أن الحكم المطعون فيه خرج عن المعنى الواضح لنص المادتين الأولى والرابعـــة مـــن القـــانون ١١ لســـنة ١٩٩١ وإستلزم صدوره قرار جمهورى حتى يمكن مطالبة المطعون ضـــدها بتحصـــيل الضـــريبة وتوريدها إلى المصلحة الطاعنة في المرحلتين الثانية والثالثة من القانون،المنصوص عليهما بالمادة الأولى من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ في المرحلة الأولى وليست في جاجة إلى صدور قرار جمهورى لإضافة إسمها إلى المخاطبين بالمرحلتين الثانية والثالثة من القـــانون وفـــي ثانيهما أن الحكم المطعون فيه أخطأ في تطبيق القانون إذ قصر إستحقاق الضـــريبة –علـــى السلع المستوردة– بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالإفراج عنها وإنتهي إلى عدم فرض الضريبة مرة ثانية طالما لم يحدث تغيير في حالة السلعة المستوردة رغم أن الشـــركة المطعون ضدها بإعتبارها مستوردة ستحق عليها ضريبة مبيعات مرة أخرى بتحقيق واقعـــة القيام ببيعها بالسوق المحلى إعمالا لنص المادة السادسة /١ من القـــانون ١١ لســـنة ١٩٩١ والمادة الرابعة من اللائحة التنفيذية للقانون سالف البيان الصادر بالقرار رقـــم ١٦١ لســـنة ١٩٩١.

وحيث أن النعى غير سديد، ذلك أن دين الضريبة –على ما جرى به قضـــاء هـــذه المحكمة– ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة لها طبقا للقانون، وكان مفاد النص بالفقرة الثالثة من المادة ٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات

على أن تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقا للاجراءات المقرة في شأنها "....".

وفي الفقرة الثانية من المادة ١١ على أن "...." وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافا اليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة "...." وفي الفقرة الأولى من المادة ٤٧ على أن "...." تستحق الضريبة على هذه السلع عند البيع الأول للسلعة المحلية أو بتحقق الواقعة المنشئة لضريبة الجمركية بالنسبة لسلع المستوردة فقط، ولا تفرض الضريبة مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة "......." أن الضريبة على المبيعات تستحق على السلع المستوردة ويكلف بتحصيلها المستورد لها في مرحلة الإفراج عنها من الدائرة الجمركية يعد مرورها إلى داخل البلاد للاستهلاك المحلى ولا تفرض مرة أخرى إلا عند قيام المستورد ببيعها في السوق المحلى بعد إحداث تغير في السلعة المستوردة. لما كان ذلك، وكان الثبات بالأوراق أن المطعون ضدها سددت ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركى عن السلعة المستوردة وهي عبارة عن أخشاب ولم يثبت من الأوراق حدوث تغيير في حالها فلا يحوز من ثم لمصلحة الضريبة على المبيعات -الطاعنة تحصيل ضريبة مبيعات مرة أخرى على السلعة سالفة الذكر عند قيام المستورد ببيعها لأول مرة بالحالة التي إستوردت بها وذلك عملا بالمادة ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ المتقدم بيانها ولا يغير من ذلك أن تكون اللائحة التنفيذية لذلك القانون الصادر بالقرار ١٦١ لسنة ١٩٩١ قد تضمنت في مادتها الرابعة فقرة (ب) نصاً على فرض الضريبة – كأصل عام- هو القانون وليس اللائحة التنفيذية إذ أن حق السلطة التنفيذية طبقا للمبادئ الدستورية المتواضع عليها إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها أو إستحداث ما من شأنه مخالفة غرض المشرع وهو ما يطلق عليه لائحة أو قرار وإن معنى هذا الحق ليس نزولا من السلطة التشريعية عن سلطتها في سن القوانين إلى السلطة التنفيذية بل هو دعوة لهذه السلطة لاستعمال حقها في وضع

القواعد التفصيلية اللازمة لتنفيذها، فإذا بأن أن هذا القرار أو تلك اللائحة قد خرج عن هـذا النطاق التشريعي وأصبح معدوم الأثر ويكون للقضاء العادى ألا يعتد به في مقـام تطبيـق القانون الذي صدر القرار تنفيذاً له. لما كان ذلك، وكان ليس من شـأن اللائحـة التنفيذيـة للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بالقرار رقم ١٦١ لسـنة ١٩٩١ أن تقـرر إسـتحقاق الضريبة على حالات لم ينص عليها القانون وإن تخالف نص المادة ٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ والذي نص على عدم فرض الضريبة على المبيعات عن السلعة التي إستوردتها وسددت عنها الضريبة على المبيعات مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة ومن ثم فلا يعتد بما ورد بها في الشأن المتقدم إذا إنتهي الحكم المطعون فيه إلى عدم أحقية المصلحة الطاعنة في مطالبة المطعون ضدها بضريبة المبيعات عن السلعة التي إستوردتها وسـددت عنها الضريبة على المبيعات في مرحلة الإفراج الجمركى فإنه يكون قد وافق صحيح القانون وذا كان يكفي الحكم المطعون فيه الإستناد إلى المادة ٤٧ سالفة البيان فيما قضى به من عدم أحقية المصلحة الطاعنة في تحصيل ضريبة المبيعات لثاني مرة فإن تعييبه بالوجه الثانى من سبب الطعن فيما تطرق إليه من وجوب صدوره قرارا جمهوريا بالإنتقـال فـي تحصـيل الضريبة إلى المرحلة الثانية من مراحل فيض هذه الضريبة طبقا للفقرة الأخيرة مـن نـص المادة الأولى من قانون ضريبة المبيعات -إيا كان وجه الرأى فيه - يكون غيـر منـتج - ويكون النعى بمته على غير أساس .

لذلك

رفضت المحكمة الطعن وألزمت المصلحة الطاعنة المصروفات.

أمين السر نائب رئيس المحكمة

المراجـــــــــع :

(١) د. جلال الشافعي : الضريبة العامة على المبيعات ٢٠٠٣

(٢) د . حافظ شعيب : تأثير ضرائب المبيعات على كل من الأنشطة الاقتصادية وحمايـة البيئة – دراسة محاسبية انتقادية – مجلة الدراسات والبحوث التجارية – كلية التجارة – جامعة بنها – ١٩٩٥ ص : ٢٢٩

(٣) د. نعيم فهيم حنا : دور الضرائب في دعم المشروعات الصـغيرة لمواجهـة مشـاكل التصدير والبطالة. المجلة المصرية للدراسة التجارية. جامعة المنصورة. العدد الأول. يناير ٢٠٠٤ ص ٣٥.

(٤) د. نعيم فهيم حنا : دراسات معاصرة في المحاسبة الضريبية : ٢٠٠٠ الفصل التاسـع ص: ٣٣٧- ٤٣٦

(٥) الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب -- البحوث المالية والضريبية العدد العاشـر ٢٠٠١

(٦) د . محمد عبد الفتاح : محاسبة ضريبة المبيعات –جامعة عين شمس ٢٠٠١

(٧) وزارة المالية : مصلحة الضرائب العامة على المبيعات- إصدارات متعددة للمصـلحة منشورة أو موجودة على موقع المصلحة على الشبكة الدولية للمعلومات وموقعها هو : www.salestax.org.eg